

HALLINNON TARKASTUKSEN LAATU OSAKEYHTIÖISSÄ

Jyväskylän yliopisto
Kauppakorkeakoulu

Pro gradu -tutkielma

2021

Tekijä: Hautala, Johanna
Oppiaine: Laskentatoimi
Ohjaaja: Virtanen, Aila



JYVÄSKYLÄN YLIOPISTO

TIIVISTELMÄ

<i>Tekijä</i> <i>Hautala, Johanna</i>	
<i>Työn nimi</i> <i>Hallinnon tarkastuksen laatu osakeyhtiöissä</i>	
<i>Oppiaine</i> <i>Laskentatoimi</i>	<i>Työn laji</i> <i>Pro gradu -tutkielma</i>
<i>Aika (pvm.)</i> <i>24.11.2021</i>	<i>Sivumäärä</i> <i>84</i>
<i>Tiivistelmä - Abstract</i> <p>Suomalaiseen lakisääteiseen tilintarkastukseen kuuluu hallinnon tarkastuksen suorittaminen. Tällöin tilintarkastuksen laatua arvioitaessa tulee tarkastella myös hallinnon tarkastuksen laatua. Keväällä 2021 Suomen Tilintarkastajat ry julkaisi suosituksensa koskien osakeyhtiöiden hallinnon tarkastusta, joten tutkimusaiheena se on tällä hetkellä ajankohtainen. Hallinnon tarkastuksen suorittamiseen osakeyhtiöissä liittyy haasteita, joilla voidaan katsoa olevan yhteys hallinnon tarkastuksen laatuun. Tämän tutkielman tavoitteena on kartoittaa puolistrukturoiduilla haastatteluilla tilintarkastajien kokemuksia osakeyhtiöiden hallinnon tarkastuksen laadusta.</p> <p>Tutkimustulosten perusteella haasteellista osakeyhtiöiden hallinnon tarkastuksessa on määrittää sen laajuus. Tilintarkastusevidenssiä kerätessä ja havaintojen raportointitavan osalta haasteeksi muodostuu olennaisuuden määrittely. Yleisesti hallinnon tarkastuksen koetaan edellyttävän useissa valinnoissa tilintarkastajan ammatillista harkintaa eikä sen käyttöön ole tarjolla konkreettisia ohjeistuksia. Myös asiakas voi toiminnallaan aiheuttaa haasteellisuutta hallinnon tarkastuksen suorittamiseen.</p> <p>Tutkimustulokset osoittavat, että hallinnon tarkastuksen laatu muodostuu tilintarkastuksen laadun kanssa samankaltaisista asioista. Hallinnon tarkastuksen laatuun keskeisesti vaikuttavia tekijöitä ovat tilintarkastajan ominaisuudet, asiakas ja tilintarkastusalan sääntely. Hyvä hallinnon tarkastuksen laatu syntyy siitä, että tilintarkastajalla on käytössään riittävä tilintarkastusevidenssi ja hän raportoi tekemänsä havainnot. Edellä mainituissa seikoissa on havaittavissa hallinnon tarkastuksen laadun toteutumisen yhteys tarkastuksessa kohdattaviin haasteisiin. Tilintarkastajat tiedostavat, että muiden kuin itsensä osalta hallinnon tarkastuksen laatua on haastavaa arvioida, mutta he uskovat, että sen parantamisen ja ylläpitämisen eteen ollaan valmiita tekemään töitä.</p>	
<i>Asiasanat</i> <i>hallinnon tarkastus, tilintarkastus, tilintarkastuksen laatu, puolistrukturoitu haastattelu, sisällönanalyysi</i>	
<i>Säilytyspaikka</i> <i>Jyväskylän yliopiston kirjasto</i>	

SISÄLLYS

TIIVISTELMÄ	2
LYHENTEET	6
KUVIOT	6
TAULUKOT	6
1 JOHDANTO.....	7
1.1 Johdanto tutkimuksen aiheeseen	7
1.2 Tutkimuksen keskeisiä käsitteitä ja hallinnon tarkastuksesta lyhyesti	8
1.3 Tutkimuksen tavoite ja tutkimuskysymys.....	10
1.4 Tutkimusaineisto ja -menetelmät	11
1.5 Tutkimuksen rakenne	12
2 TILINTARKASTUS.....	13
2.1 Tilintarkastuksen sääntely Suomessa	13
2.2 Tilintarkastusta ohjaavat käsitteet.....	14
2.2.1 Hyvä tilintarkastustapa.....	14
2.2.2 Ammatillinen harkinta ja ammatillinen skeptisyys.....	16
2.2.3 Olennaisuusperiaate	18
2.3 Riskiperusteinen tilintarkastus	20
2.4 Tilintarkastuksen laatu	22
2.4.1 Tilintarkastuksen laadun määritelmä	22
2.4.2 Tilintarkastuksen laadun mittaaminen.....	24
2.4.3 Tilintarkastuksen laadun tutkimus	27
3 HALLINNON TARKASTUS.....	30
3.1 Hallinnon tarkastuksen määritelmä	30
3.2 Hallinnon tarkastus suomalaisessa lainsäädännössä.....	32
3.3 Hallinnon tarkastuksen yhteys kansainvälisiin tilintarkastusstandardeihin	34
3.4 Hallinnon tarkastuksen sisältö ja tarkastuskohteet	35
3.5 Hallinnon tarkastuksen raportointi	39
3.6 Hallinnon tarkastus Ruotsissa	41
3.7 Hallinnon tarkastuksen tutkimus.....	43
4 TUTKIMUKSEN AINEISTO JA MENETELMÄT	46
4.1 Tutkimusaineisto ja hankintamenetelmä	46
4.2 Aineiston analysointi.....	48

5	TUTKIMUKSEN TULOKSET	51
5.1	Hallinnon tarkastus	51
5.1.1	Hallinnon tarkastuksen tavoitteet ja merkitys.....	51
5.1.2	Hallinnon tarkastuksen suorittaminen, sen tarkastuskohteet ja siitä raportoiminen.....	54
5.1.3	Hallinnon tarkastukseen liittyviä haasteita.....	59
5.2	Hallinnon tarkastuksen laatu.....	61
5.2.1	Hallinnon tarkastuksen laadun ja tilintarkastuksen laadun määrittelyä.....	61
5.2.2	Hallinnon tarkastuksen laatuun ja tilintarkastuksen laatuun vaikuttavia tekijöitä.....	65
5.2.3	Hallinnon tarkastuksen laadun nykytilanne ja sen parantaminen	70
6	JOHTOPÄÄTÖKSET JA ARVIOINTI	72
6.1	Yhteenveto ja johtopäätökset	72
6.2	Tutkimuksen luotettavuuden arviointi	77
6.3	Jatkotutkimusehdotukset	78
	LÄHTEET	80
	LIITE 1 HAASTATTELURUNKO.....	84

LYHENTEET

ABL	Aktiebolagslag 2005:551, Ruotsin osakeyhtiölaki
Big 4	Deloitte, Ernst & Young, KPMG, PricewaterhouseCoopers
EU	Euroopan unioni
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board
IESBA	International Ethics Standards Board for Accountants
IFAC	International Federation of Accountants
ISA	International Standards on Auditing
KILA	Kirjanpitolautakunta
KPL	Kirjanpitolaki
OYL	Osakeyhtiölaki
PRH	Patentti- ja rekisterihallitus
RL	Revisionslag 1999:1079, Ruotsin tilintarkastuslaki
TEM	Työ- ja elinkeinoministeriö
TTL	Tilintarkastuslaki

KUVIOT

KUVIO 1 Tiedonkulun ketju (Kulla 2021).....	10
---	----

TAULUKOT

TAULUKKO 1 Haastateltavien tiedot	47
---	----

1 JOHDANTO

1.1 Johdanto tutkimuksen aiheeseen

Hallinnon tarkastus on kansallisen tilintarkastuksemme erityispiirre. Suomessa tilintarkastus kohdistuu tilikauden kirjanpitoon, tilinpäätökseen ja hallintoon (TTL 3:1 §). Tilinpäätöksen sekä kirjanpidon tarkastamisesta poiketen hallinnon tarkastuksen sisällöllisen määrittelyn koetaan aiheuttavan epävarmuutta tilintarkastajissa (TEM 2015, 16). Hallinnon tarkastuksen päämäärää ja sisältöä ohjaa tilintarkastuslain 3 luvun 5.5 pykälä, jonka perusteella tilintarkastaja on velvollinen lausumaan tilintarkastuskertomuksessa, mikäli yhtiön johdon toiminnasta on syntynyt vahingonkorvausvelvollisuus yhtiötä kohtaan tai yhtiön johto on toiminut yhteisöä koskevan lain, yhtiöjärjestyksen, yhtiösopimuksen tai sääntöjen vastaisesti. Tarkan hallinnon tarkastuksen määritelmän sijaan tilintarkastajan vastuulla on peilata yhtiön johdon toimintaa kyseiseen lain pykälään ja suorittaa siihen perustuen hallinnon tarkastus (TEM 2018, 16).

Keväällä 2016 työ- ja elinkeinoministeriö (TEM) perusti työryhmän, jonka tehtävänä oli selvittää tarvittavia muutoksia koskien hallinnon tarkastusta. Työryhmässä esiteltiin kolme vaihtoehtoa hallinnon tarkastusta koskien. Ensimmäisenä vaihtoehtona oli jatkaa hallinnon tarkastusta sellaisenaan, mutta jatkamiseksi edellytettiin tilintarkastusvalvonnalta saatua ohjeistusta sen suorittamiseen. Toisena vaihtoehtona oli myös hallinnon tarkastuksen säilyttäminen osana tilintarkastuskohteita, mutta tilintarkastuslain 3 lukuun odotettiin tehtävän muutoksia hallinnon tarkastusta koskeviin sanamuotoihin. Viimeisenä vaihtoehtona oli poistaa hallinnon tarkastus kokonaan tilintarkastuskohteista. Työryhmä päätyi ensimmäisen vaihtoehdon kaltaiseen tarpeeseen ohjeistuksesta ja antoi tästä lausuntonsa alkuvuodesta 2018. (TEM 2018, 9–11, 73.)

Hallinnon tarkastuksen määritelmän ja sisällön kanssa on ollut ongelmia jo kymmenien vuosien ajan (Ruuhonen 2020, 5). Keskustelua on käyty juuri yllä esiteltyjen vaihtoehtojen välillä ja jopa aiemmin tehdyt opinnäytetyöt hallinnon tarkastuksesta ovat käsitelleet aihetta enimmäkseen tästä näkökulmasta. Vaikka päätös tarkemman ohjeistuksen antamisesta tuli vuonna 2018, on hallinnon tarkastus noussut hiljattain uudelleen ajankohtaiseksi aiheeksi. Janne Ruuhonen (2020) julkaisi työryhmän mietinnön jälkeen kirjan muodossa tutkimuksen

osakeyhtiöiden hallinnon tarkastuksesta, mutta myös kaivattu hallinnon tarkastuksen tarkempi ohjeistus saatiin vihdoin, kun Suomen Tilintarkastajat ry (2021a) julkaisi toukokuussa 2021 suosituksensa koskien osakeyhtiön hallinnon tarkastusta. Tästä syystä minulla on nyt hyvä hetki tutkia hallinnon tarkastusta muustakin näkökulmasta, sillä hallinnon tarkastus tilintarkastuksen kohteena on päätetty säilyttää ja aiemmin havaittu tarve ohjeistuksille on tullut kuulluksi, joten keskustelua aiheesta voidaan siirtää uusiin teemoihin.

1.2 Tutkimuksen keskeisiä käsitteitä ja hallinnon tarkastuksesta lyhyesti

Päämies-agenttisuhdetta kuvastaa se, että päämies, kuten yrityksen omistaja, valtuuttaa agentin, esimerkiksi yrityksen johdon, toimimaan puolestaan (Jensen & Meckling 1976). Tilanne ei kuitenkaan ole täysin ongelmaton, vaan tämän sopimuksen valvontaan tarvitaan tilintarkastusta, millä varmistetaan päämiehen etujen toteutumista (DeAngelo 1981). Tilintarkastaja siis valvoo johdon toimintaa yhtiön omistajien asemaa turvatakseen, mikä on nähtävissä myös hallinnon tarkastuksessa.

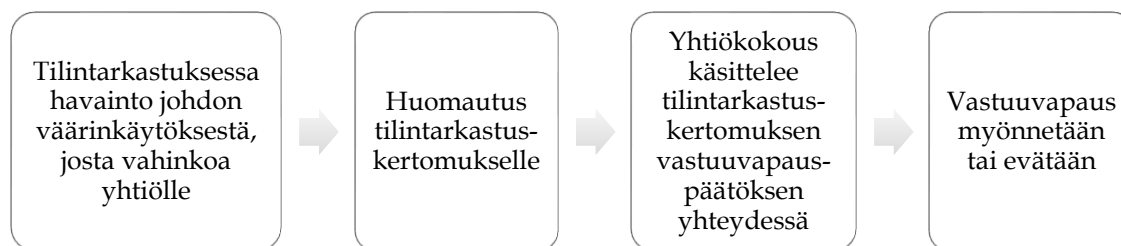
Suomessa tilintarkastusta, eli myös hallinnon tarkastusta, ohjaa riskiperusteisuuden periaate (Suomen Tilintarkastajat ry 2021a, 14). Kyseinen periaate vaikuttaa tilintarkastusprosessin kulkuun. Tarkastuksessa suoritetaan riskiarvio, jossa tilintarkastaja arvioi asiakkaan olennaisen virheellisyysriskin todennäköisyyttä ja suorittaa tarkastustoimenpiteitä vähentääkseen tätä riskiä (Halonen & Steiner 2010, 42–43; Messier 2014; Suomen Tilintarkastajat ry 2021a, 14). Riskiperusteisen tilintarkastuksen suorittamiseen vaaditaan tilintarkastajalta ammatillista harkintaa ja ammatillista skeptisyyttä, jotta tilintarkastaja osaa arvioida asiakkaaseen liittyviä riskejä ja suunnitella tarkastustaan niiden perusteella (Halonen & Steiner 2010, 60). Samalla tilintarkastajalla on velvollisuus noudattaa hyvää tilintarkastustapaa (TTL 4:3 §). Tilintarkastuskertomuksessa tilintarkastajan tulee kuitenkin vielä huomauttaa sellaisista asioista, jotka ovat olennaisesti virheellisiä ja joita tilintarkastuksen suorittaminen ei poistanut (Suomen Tilintarkastajat ry 2020, 69–72). Havainto on olennainen, jos sillä on merkitystä tilinpäätöksen käyttäjän tekemiin johtopäätöksiin yhtiöstä (ISA 320.2). Tilintarkastuksen tehtävänä voidaan pitää lausuntojen antamista, ja hallinnon tarkastuksessa ne koskevat nimenomaan huomautuksia TTL:n 3:5.5 §:n mukaisista tilanteista (TEM 2018, 19).

Riskiperusteisen tilintarkastuksen toimintaperiaatteet liittyvät myös tilintarkastuksen laatuun. DeAngelon (1981) ja Francisin (2011) mukaan tilintarkastuksen laatua kuvastaa se, kuinka hyvin tilintarkastaja onnistuu keräämällä tilintarkastusevidenssillä havaitsemaan virheet ja raportoimaan niistä. Laatuun vaikuttavat muun muassa tilintarkastajan ja tilintarkastusyhteisön ominaisuudet, asiakas ja tilintarkastusalaa koskeva sääntely (Carcello, Hermanson & McGrath 1992, Francis 2011; Knechel, Krishnan, Pevzner, Shefchik & Velury 2013).

Tilintarkastusalan standardien on havaittu vaikuttavan siihen, miten tilintarkastaja pääsee työssään soveltamaan ammatillista harkintaa. Tämä heijastuu saavutettavaan tilintarkastuksen laatuun, sillä standardit pakottavat ylläpitämään sitä, mutta liian tiukkoina niiden on kuitenkin havaittu heikentävän tilintarkastajan kykyä kehittää taitojaan vapaammin, jolloin osaamisen vaikutus tilintarkastuksen laatua parantavana tekijänä heikkenee. (Gao & Zhang 2019.) Ammatillisella skeptisyydellä on huomattu Gloverin ja Prawitin (2014) sekä Kusumawatin ja Suamsuddinin (2018) mukaan olevan myös positiivista vaikutusta tilintarkastuksen laatuun ja he kannustavat sen käyttöön. Tilintarkastajien keskenään jakamaa osaamista tilintarkastuksen laadun näkökulmasta käsittelevät Sundgren ja Svanström (2013) tilintarkastusyhteisöjen koon kautta, kun taas Duh, Knechel ja Lin (2020) tutkivat sitä yleisemmästä näkökulmasta. Hallinnon tarkastuksessa vuorovaikutusta tilintarkastajan ja johdon välillä tapahtuu väistämättä. Tästä syystä tulee tiedostaa, että tilintarkastajan ja johdon välisen liian läheisen suhteen on havaittu heikentävän tilintarkastuksen laatua (Qi, Yang & Tian 2016).

Suomen lisäksi hallinnon tarkastus on käytössä Ruotsissa, jossa hallinnon tarkastus kuuluu tilintarkastuslain mukaiseen tilintarkastukseen ja siinä arvioidaan samalla tavoin johdon korvausvastuuta, mistä tilintarkastajalla on huomautusvelvollisuus. Myös Norjassa tilintarkastaja tarkastaa hallintoa, mutta siellä on erikseen velvoite raportoida tietyistä havainnoista johdolle ja vain osasta huomautetaan tilintarkastuskertomuksella. (TEM 2018, 41–44.) Suomen Tilintarkastajat ry:n (2021a, 4) suositus pohjautuu löyhästi Ruotsin tilintarkastajayhdistyksen (FAR) suositukseen hallinnon tarkastuksesta ja yhdistys alkoi suunnitella omaa kansallista suositustaan TEM:n työryhmän pyynnöstä. Kullan (2021) ja Suomen Tilintarkastajat ry:n (2021a, 4) mukaan suositukselle nähtiin olevan tarvetta, sillä hallinnon tarkastukseen ei ole käytössä ISA-standardien kaltaista vahvaa ohjeistusta, vaan se on perustunut enemmän tilintarkastusalan vakiintuneeseen käytäntöön. Hallinnon tarkastuksen voi toteuttaa suosituksen mukaisena jo nyt, mutta virallisesti sen käyttöä suositellaan 15.12.2021 jälkeen alkavien tilikausien tarkastuksessa (Suomen Tilintarkastajat ry 2021a, 6).

Hallinnon tarkastus on pohjimmiltaan laillisuustarkastusta (Korkeamäki 2017, 91; Suomen Tilintarkastajat ry 2021a, 10). Tässä on havaittavissa, kuinka vahva yhteys hallinnon tarkastuksella on lainsäädäntöön. Kulla (2021) tiivistä tilintarkastuslain mukaisen velvollisuuden suorittaa hallinnon tarkastusta tilanteisiin, joissa sille on lakiperuste ja/tai vahinkoperuste. Lisäksi hallinnon tarkastusta ohjaa olennaisuuden periaate (Ruohonen 2020, 46). Siten tilintarkastajan on suoritettava hallinnon tarkastusta sellaisiin kohteisiin, joiden olettaa sisältävän riskin olennaiselle virheellisyydelle, mikä voi olla seurausta yhtiötä koskevan sääntelyn rikkomisesta ja johtaa vahingonkorvausvelvollisuuteen. Lopuksi tilintarkastaja raportoi hallinnon tarkastuksen tulokset eri asiakirjoissa niiden olennaisuuden perusteella (Suomen Tilintarkastajat ry 2021a, 19). Havaintojen käsitelystä Kulla (2021) esitteli tiedonkulun ketjun:



KUVIO 1 Tiedonkulun ketju (Kulla 2021)

Hallinnon tarkastusta tämän tutkielman merkityksessä on tutkittu Suomessa ja Ruotsissa. Kosonen (2005) tutki väitöskirjassaan hallinnon tarkastuksen historiaa ja sen ympärillä käytyä keskustelua vuosikymmenien saatossa Suomessa. Torpo (2012) taas tutki suomalaisten omistajajohtoisten osakeyhtiöiden tilintarkastusta, joita suorittavat tilintarkastajat kokivat haasteita hallinnon tarkastuksen rajaamisessa. Ruotsissa Burrowes ja Persson (2000) taas havaitsivat tutkimuksessaan tilintarkastajien tarpeen tarkemmille hallinnon tarkastuksen ohjeistuksille.

Tutkimuksen teoreettisen viitekehyksen muodostavat lainsäädäntö, oppikirjat ja Suomen Tilintarkastajat ry:n (2021a) suositus hallinnon tarkastuksesta sekä aiemmat tutkimukset hallinnon tarkastuksesta ja tilintarkastuksen laadusta. Olen rajannut tutkimuksen koskemaan suomalaisia yhtiöitä, sillä hallinnon tarkastus on kansallisen tilintarkastuskäytännön piirre. Lisäksi tutkimus keskittyy osakeyhtiöihin, sillä niissä omistuksen ja johdon eriytyminen on yleisempää kuin henkilöyhtiöissä, jolloin hallinnon tarkastuksen merkitys johdon toiminnan valvojana korostuu. Osakeyhtiöt ovat myös yhtiömuotoisista yrityksistä selkeästi yleisimpiä Suomessa (PRH 2021). Yhtiömuodon perusteella rajaamista puoltaa lisäksi suosituksen ja Ruohosen (2020) teoksen sama kohdennus.

1.3 Tutkimuksen tavoite ja tutkimuskysymys

Tämän tutkielman tavoitteena on kartoittaa tilintarkastajien kokemuksia hallinnon tarkastuksen laadusta osakeyhtiöissä. Tilintarkastajat ovat velvoitettuja huolehtimaan tilintarkastuksiensa laadusta ja Suomessa tätä valvoo Patentti- ja rekisterihallitus (PRH) (TTL 7:1 §). Tilintarkastuksen ulkoinen laadunvalvonta kohdistuu laissa määriteltyjen tilintarkastustehtävien suorittamiseen (Halonen & Steiner 2010, 26). Koska hallinnon tarkastus on lakisääteisen tilintarkastuksen kohde TTL:n 3:1 §:n mukaisesti, pitää myös hallinnon tarkastuksen laadun olla korkeaa ja sen toteutumiseen kiinnitetään huomiota. Hallinnon tarkastuksen osalta on tiedostettu jo vuosikymmenten ajan, että sen suorittaminen ei ole täysin

ongelmatonta (Ruohonen 2020, 5; TEM 2015, 16). Siihen liitetyt haasteet saattavatkin osaltaan vaikuttaa hallinnon tarkastuksen laatuun.

Tutkimuksen aihe on ajankohtainen, sillä hallinnon tarkastuksesta osakeyhtiöissä julkaistiin juuri ensimmäinen suositus, minkä nähdään vastaavan tarpeeseen hallinnon tarkastuksen selkeyttämisestä. Kun hallinnon tarkastusta ohjaa virallinen suositus, voi se yhdenmukaistaa tarkastusta ja vastata sitä koskeviin haasteisiin, millä voi olla mahdollisesti vaikutusta hallinnon tarkastuksen laatuun. Vaikka tilintarkastuksen laatua on tutkittu verrattain paljon, ei hallinnon tarkastusta ole juurikaan erikseen huomioitu. Näistä syistä hallinnon tarkastuksen laadun tutkiminen on merkityksellistä. Tutkimuskysymykset ovat seuraavat:

Millaisia kokemuksia tilintarkastajilla on hallinnon tarkastuksen laadusta osakeyhtiöissä?

Millaisia haasteita tilintarkastajat kokevat liittyvän hallinnon tarkastukseen osakeyhtiöissä?

1.4 Tutkimusaineisto ja -menetelmät

Tutkimusaineiston ja -menetelmien valintaan vaikuttaa tutkimuskysymysten asettelu ja se, että tutkin hallinnon tarkastuksen laatua tilintarkastajien näkökulmasta. Kvalitatiivisessa tutkimuksessa tutkija pyrkii ymmärtämään tutkittavaa aihetta tutkittavien kanssa tapahtuvan vuorovaikutuksen avulla ja tulkitsemaan heidän näkemyksiään aiheesta (Hirsjärvi & Hurme 2009, 22–23; Tuomi & Sarajärvi 2009, 23). Hallinnon tarkastuksen erona tilinpäätöksen ja kirjanpidon tarkastukseen on, että siinä tilintarkastajaa ei niinkään ohjaa määrällinen olennaisuus ja tarkastustoimenpiteet eivät kohdistu ainoastaan numeerisiin tietoihin, vaan tarkastuksen suunnittelu ja toteuttaminen liittyy vahvasti laadullisten näkökohtien havainnointiin (Suomen Tilintarkastajat ry 2021a, 14). Laadullisen tutkimusmenetelmän valintaa puoltaa siten se, että hallinnon tarkastus itsessään havainnoi laadullisia asioita.

Tutkimuksen aineistonhankintamenetelmänä käytän tilintarkastajien yksilöhaastatteluja, jotka ovat puolistrukturoituja ja keskittyvät seuraaviin teemoihin: hallinnon tarkastus, tilintarkastuksen laatu ja hallinnon tarkastuksen laatu. Haastattelut ovat vuorovaikutuksellinen keskustelu tutkijan ja haastateltavan välillä, minkä tarkoituksena on kerätä tutkimusaineistoa tutkittavien vastauksista (Eskola & Suoranta 2008, 85, 93; Hirsjärvi & Hurme 2009, 42). Aineistona käytän kolmen tilintarkastajan haastattelua ja yhden tilintarkastajan kirjallisia vastauksia haastattelurunkoon (liite 1). Täydennän kuitenkin laadun käsitteen näkökulmasta aineistoa kandidaatintutkielmani yhteydessä keräämälläni aineistolla, joka koostuu kahden tilintarkastajan yksilöhaastatteluista ja yhden tilintarkastajan kirjallisista vastauksista haastattelukysymyksiin (Hautala 2020).

Haastatteluista saatavan aineiston litteroin kirjalliseen muotoon. Analysointimenetelmänä käytän teoriaohjaavaa sisällönanalyysiä. Yhdistelen aineistosta tehtyjä havaintoja niiden teemojen mukaan, minkä jälkeen etsin näiden teemaryhmien sisäisten havaintojen välillä olevia yhteyksiä ja samankaltaisuuksia. Näiden havaintojen tulkinnasta muodostan johtopäätöksiä tutkimusaiheesta.

1.5 Tutkimuksen rakenne

Tämän pro gradu -tutkielman toisessa luvussa käsittelen tilintarkastusta suomalaisen lainsäädännön näkökulmasta ja määrittelen tilintarkastukseen keskeisesti liittyviä käsitteitä, kuten hyvän tilintarkastustavan, ammatillisen harkinnan, ammatillisen skeptisyyden ja olennaisuusperiaatteen. Lisäksi esittelen riskiperusteisen tilintarkastuksen. Sen jälkeen siirryn tilintarkastuksen laadun määritelmään ja sen mittaustapoihin sekä esittelen tilintarkastuksen laadusta tehtyjä tutkimuksia hallinnon tarkastuksen kannalta relevanteilta aihealueilta. Kolmannessa luvussa avaan hallinnon tarkastuksen määritelmää ja sen kytköstä alaa koskevaan sääntelyyn. Samalla esittelen hallinnon tarkastukseen kuuluvat tarkastuskohteet ja miten tarkastuksen aikana tehdyistä havainnoista raportoidaan. Kerron myös lyhyesti hallinnon tarkastuksesta Ruotsissa. Teoriaosan lopussa käsittelen hallinnon tarkastuksesta aiemmin tehtyjä tutkimuksia.

Tutkielman empiirisessä osiossa esittelen käyttämäni tutkimusaineiston ja valitsemani analysointimenetelmän. Tämän jälkeen perehdyn menetelmien avulla saatuihin tutkimustuloksiin hallinnon tarkastuksen tavoitteista ja merkityksestä, sen suorittamisesta ja sitä koskevista haasteista. Sen jälkeen esittelen hallinnon tarkastuksen ja tilintarkastuksen laadun määritelmiä, tarkastuksien laatuun vaikuttavia tekijöitä sekä kuvailen hallinnon tarkastuksen nykytilannetta haastateltavien näkökulmasta. Tutkimustuloksien jälkeen kuvailen niistä tekemiäni johtopäätöksiä. Tutkielma loppuu tutkimuksen toteutuksen arviointiin ja jatkotutkimusaiheisiin.

2 TILINTARKASTUS

2.1 Tilintarkastuksen sääntely Suomessa

Suomessa on käytössä kansallinen tilintarkastuslaki 1141/2015, joka sääntelee muun muassa tilintarkastusvelvollisuutta ja tilintarkastuksen tarkastuskohteita. Tilintarkastuslaissa määritellään tilintarkastaja lainsäädännöllisenä käsitteenä sekä tilintarkastajaa koskevat tehtävät. Laissa on lisäksi säännökset koskien tilintarkastuksen valvontaa ja rangaistusseuraamuksia. Lisäksi Euroopan unionin (EU) tilintarkastussääntely, eli tilintarkastusasetus (Euroopan parlamentin ja neuvoston asetus n:o 537/2014) ja tilintarkastusdirektiivi (Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2014/56/EU), on implementoitu osaksi kansallista tilintarkastuksen lainsäädäntöä. Näiden ohella hyväksytään myös kansainvälisten tilintarkastusstandardien soveltaminen tarkastukseen. (TTL 1141/2015.)

Suomessa tilintarkastusvelvollisuus kohdistuu kirjanpitovelvollisiin yhteisöihin ja säätiöihin (TTL 1:1.1 §), mutta TTL:n 2:2 §:n mukaan yhteisö voidaan kuitenkin vapauttaa tilintarkastuksesta, mikäli päättyneellä ja edeltävällä tilikaudella ylittyy enintään yksi seuraavista raja-arvoista: taseen loppusumma on yli 100 000 euroa, liikevaihto tai sen kaltainen tuotto on yli 200 000 euroa; tai kirjanpitovelvollisella on palveluksessaan yli kolme henkilöä. Kuitenkin samassa pykälässä todetaan, että tilintarkastusvelvollisuus voi syntyä raja-arvojen ylittämisen sijaan yhtiöjärjestyksen, yhtiösopimuksen tai sääntöjen perusteella.

Tilintarkastuslaki osoittaa muun muassa tarkastuskohteiden ja raportoinnin kautta tilintarkastajaa koskevat lakisääteiset tehtävät. TTL:n 3:1.1 §:ssä määritellään tilintarkastuskohteiksi yhteisön tai säätiön kirjanpito, tilinpäätös ja hallinto tarkastettavan tilikauden osalta. Tilintarkastaja antaa suorittamastaan tarkastuksesta tilintarkastuskertomuksen vakiomuotoisena, varauman sisältävänä tai kielteisenä (TTL 3:5 §).

Tilintarkastajana voi toimia Patentti- ja rekisterihallituksen (PRH) hyväksymä luonnollinen henkilö eli auktorisoitu tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö, ja PRH toimii myös tilintarkastusta valvovana viranomaisena (TTL 1:2 § ja TTL 7:1 §). Tilintarkastajaa ohjaavat ammattieettiset periaatteet, joissa edellytetään ammattitaitoa, rehellisyyttä, objektiivisuutta ja ammatillista kriittisyyttä huolellisuutta unohtamatta (TTL 4:1 §). Tilintarkastajan on lisäksi noudatettava

riippumattomuuden periaatetta toiminnassaan. Tilintarkastaja voi olla estynyt suorittamaan tarkastustoimeksiannon esimerkiksi seuraavissa tilanteissa: tilintarkastaja on taloudellisessa suhteessa tarkastuskohteeseen, tarkastus kohdistuu tilintarkastajan omaan työhön, tilintarkastajalla on vireillä oikeustapaus tarkastuskohteen puolesta tai sitä vastaan, tilintarkastajan lähipiiriin kuuluva henkilö toimii tarkastuskohteen palveluksessa tai tilintarkastajaa on painostettu ottamaan toimeksianto vastaan. (TTL 4:6–7 §.)

Myös muissa kansallisissa laeissa kuin tilintarkastuslaissa on viittauksia tilintarkastukseen. Kirjanpitolaissa edellytetään kirjanpitovelvollisen huolehtivan siitä, että tilintarkastajan on mahdollista käyttää kirjanpitoaineistoa tarkastukseensa (KPL 2:9 §). Laissa säädellään myös tilintarkastuskertomuksen julkaisemisesta ja rekisteröimisestä (KPL 3:10 §, KPL 3:12 §). KPL:n 3:6 § ohjeistaa lisäksi tilintarkastajan velvollisuudesta tarkastaa kirjanpitovelvollisen selvitys muiden kuin taloudellisten tietojen osalta. Osakeyhtiölain (624/2006) 7. luku käsittelee nimenomaisesti tilintarkastusta osakeyhtiöissä ja sen keskeisin sääntely liittyy tilintarkastajan valintaan. Osakeyhtiölaissa on lisäksi muita viittauksia tilintarkastukseen ja tilintarkastajan tehtäviin, joita käsitellään tämän tutkielman myöhemmissä vaiheissa hallinnon tarkastuksen näkökulmasta.

2.2 Tilintarkastusta ohjaavat käsitteet

2.2.1 Hyvä tilintarkastustapa

TTL:n 4:3 §:ssä säädetään, että tilintarkastajan tulee toimia hyvän tilintarkastustavan mukaisesti toteuttaessaan tilintarkastuslaissa hänelle osoitettuja tehtäviä. Suomen Tilintarkastajat ry:n (2021a, 16) hallinnon tarkastuksen suosituksen mukaan hyvä tilintarkastustapa on keskiössä myös hallinnon tarkastusta suunniteltaessa ja toteutettaessa. Seuraavaksi esittelen, mihin Suomessa hyvä tilintarkastustapa pohjautuu Suomen Tilintarkastajat ry:n (2021b) ja PRH:n (2019) mukaan sekä kuvailen lähemmin hyvää tilintarkastustapaa kansallisessa tilintarkastuslaissa.

Suomen Tilintarkastajat ry:n (2021b) ja PRH:n (2019) esittelemä lista hyvän tilintarkastustavan perustana toimivista lähteistä on monelta osin hyvin samankaltainen. Tähän vaikuttaa todennäköisesti se, että PRH toteuttaa Suomessa tällä hetkellä tilintarkastajien valvonnan, joten Suomen Tilintarkastajat ry pyrkii ohjeistuksellaan vastaamaan PRH:n odotuksiin hyvästä tilintarkastustavasta. Kummankin toimijan listaukseen ensimmäisenä kuuluu kansallisen ja EU-lainsäädännön noudattaminen, joista erityisesti nostetaan esiin tilintarkastuslain noudattaminen. Näiden lisäksi hyvän tilintarkastustavan noudattamiseen voidaan nähdä sisältyvän kansainvälisen tilintarkastajaliitto International Federation of Accountantsin (IFAC) International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) -komitean kansainvälisten tilintarkastusstandardien käyttö osana tarkastustyötä. Myös ammattieettiset periaatteet ovat osa hyvää tilintarkastustapaa, ja niihin löytyy viittaukset sekä tilintarkastuslaista että IFAC:n International Ethics

Standards Board for Accountants (IESBA) -komitean eettisiä sääntöjä koskevasta julkaisusta. Viimeisenä yhteisenä hyvän tilintarkastustavan lähteenä toimivat viranomaisten päätökset ja tuomioistuinten ratkaisut, joihin lasketaan luonnollisesti mukaan myös PRH valvovan viranomaisen roolissa. (PRH 2019, Suomen Tilintarkastajat ry 2021b.)

Näiden lisäksi Suomen Tilintarkastajat ry (2021b) on täydentänyt listaustaan hyvää tilintarkastustapaa ohjaavista perusteista. Yhdistyksen mukaan hyvän tilintarkastustavan määrittelystä vastaavat lisäksi tilintarkastusalan järjestöt, sillä ne tarjoavat jäsenistöllään aiheeseen liittyviä suosituksia sekä kouluttavat jäsenistöään aiheesta. Viimeisenä yhdistys myös toteaa, että tilintarkastuskäytäntö määrittyy osaltaan sillä perusteella, miten huolellinen tilintarkastusalan ammattilainen toimisi, jotta hyvä tilintarkastustapa toteutuisi. Tähän tarvitaan erityisesti ammatillisen harkinnan hallintaa. (Suomen Tilintarkastajat ry 2021b.)

Kuten aiemmin todettiin, keskeinen aineisto Suomessa, jossa hyvään tilintarkastustapaan viitataan, on tilintarkastuslaki. TTL:n 4:12 §:ssä otetaan kantaa hyvään tilintarkastustapaan tilintarkastusprosessissa. Tilintarkastajan on siten pidettävä mielessään hyvä tilintarkastustapa koko tarkastustoimeksiannon ajan. Hyvässä tilintarkastustavassa edellytetään, että tilintarkastaja huomioi tilintarkastettavan yhtiön tai säätiön lähtökohdat, jotta tarkastuksen laajuutta ja resursien käyttöä pystytään mukauttamaan näiden lähtökohtien ja tarkastuksessa myöhemmin esiin tulevien havaintojen perusteella. Läpi tarkastusprosessin tilintarkastajan on huolehdittava tarkastuksen kirjallisesta dokumentoinnista ja hänen on kyettävä sen avulla kertomaan, että on noudattanut hyvää tilintarkastustapaa. (TTL 4:12 §.)

Hyvän tilintarkastustavan mukaisista tilintarkastajan toimintatavoista on esitetty tilintarkastuslaissa myös muita piirteitä kuin jo edellä ilmi käyneet resurssit ja raportointi. Tilintarkastajan on osoitettava toimintatavoissaan kykenevänsä arvioimaan riskejä ja hallitsemaan niitä. Lisäksi tilintarkastajan on varmistuttava, että tarkastettavan kohteen sisäinen laadunvalvonta on asianmukaisesti järjestetty. Tilintarkastajan tulee tarkastusta suorittaessaan seurata myös palkkioita, valituksia ja rikkomuksia sekä sitä, miten näistä ilmoitetaan. (TTL 4:12 §.)

Kuitenkin pienyrityksien tilintarkastuksessa voidaan poiketa yllä hyvän tilintarkastustavan yhteydessä luetelluista toimintatavoista eikä näitä kaikkia ole välttämätöntä toteuttaa sellaisenaan tarkastuksessa, ja tilintarkastaja voi tästä huolimatta täyttää hyvän tilintarkastustavan edellytykset (TTL 4:12 §). Helpotus pienyrityksien hyvän tilintarkastustavan mukaiseen tarkastukseen on huomioitu myös TTL:n 3:3 §:ssä kansainvälisten tilintarkastusstandardien osalta, kun laki antaa luvan soveltaa niitä yhtiökokoon sopivammassa mittakaavassa. Tässä on nähtävissä se, miten hyvä tilintarkastustapa käytännössä saattaa vaihdella tarkastettavan yhtiön piirteiden mukaan.

Myös Suomen Tilintarkastajat ry:n (2020, 69–72) vakiomuotoisessa osakeyhtiön tilintarkastuskertomusmallissa todetaan, että tilintarkastustoimeksianto on suoritettu noudattaen hyvää tilintarkastustapaa. Tämän edellytyksenä on ammatillisen harkinnan ja skeptisyyden soveltaminen tarkastukseen. Tällaisessa

lausunnossa tilintarkastuksesta on täytetty TTL:n 4:12 §:n vaatimukset raportoinnista ja huomautettu kyseisen pykälän muista vaatimuksista, kuten tarkastuksen perustumisesta riskiarvioon ja yhtiön sisäiseen valvontaan suunnattuihin tarkastustoimenpiteisiin. (Suomen Tilintarkastajat ry 2020, 69–72.)

Hyvä tilintarkastustapa perustuu siten kansalliseen lainsäädäntöön yhdessä EU:n sääntelyn kanssa sekä IFAC:n antamiin standardeihin ja ohjeistuksiin. Viime kädessä hyvää tilintarkastustapaa sääntelee myös tuomioistuinten ja viranomaisten päätökset. Nämä eivät kuitenkaan erikseen ota kantaa siihen, mitä hyvä tilintarkastustapa käytännössä tarkoittaa, vaan tämä on jätetty enemmän huolellisten tilintarkastusalan ammattilaisten käytännön määriteltäväksi.

2.2.2 Ammatillinen harkinta ja ammatillinen skeptisyys

Suomen tilintarkastuslaissa (1141/2015) ei suoraan mainita ammatillista harkintaa, mutta TTL:n 4:1 §:ssä ammattieettisten periaatteiden kohdalla viitataan ammatilliseen kriittisyyteen, joka on sanana lähellä ammatillista skeptisyyttä. Laissa myös edellytetään päävastuullisen tilintarkastajan olevan kykenevä suorittamaan tilintarkastus ammattitaitoisesti (TTL 2:7 §). Ammattitaitoisuutta tässä kontekstissa voidaankin mahdollisesti verrata ammatillisen harkinnan ja ammatillisen skeptisyyden käyttöön. Kyseiset käsitteet on määritelty tarkemmin ISA 200 -standardissa. Koska TTL:n 3:3 §:ssä säädetään kansainvälisten standardien noudattamisen hyväksymisestä osana tilintarkastusta, voidaan tätä kautta ISA-standardeihin kuuluvien käsitteiden määritelmät sisällyttää myös osaksi suomalaista tilintarkastuskäytäntöä.

Ammatillinen harkinta määritellään ISA 200.13(k) -standardissa siten, että tilintarkastaja osaa käyttää koulutustaan ja ammatin harjoittamisen kautta keräämäänsä kokemusta tulkitessaan tilintarkastukseen ja kirjanpitoon liittyviä standardeja sekä eettisiä ohjeita käytäntöön osana tilintarkastusprosessia. Tilintarkastaja ottaa sääntelyn lisäksi huomioon toimintaympäristön, jossa tarkastus tapahtuu ja tämän perusteella suorittaa valinnat siihen liittyen, miten tarkastustoimeksiannossa menettelee (ISA 200.13(k)). Näitä tulkintoja ja valintoja voidaan pitää onnistuneena ammatillisena harkintana, mikäli muut tilintarkastusalan ammattilaiset olisivat toimineet tilanteessa samoin (Halonen & Steiner 2010, 50). Hojatifard, Pourheidari & Baharmoghadam (2019) pitävät ammatillista harkintaa kykynä harkitusti valita tarkkojakin toimintatapoja järkisyihin perustuen. He myös näkevät, kuten ISA 200.13(k) -standardissa lueteltiin, että ammatillisen harkinnan edellytyksenä on alalle soveltuva koulutus sekä kokemus tilintarkastuksen ja kirjanpidon tehtävien parissa (Hojatifard ym. 2019).

Ammatillinen harkinta toteuttamisen näkökulmasta tarkoittaa, että tarkastusaineiston tuottaneiden henkilöiden toimintaa verrataan siihen, miten standardeissa odotetaan heidän toimivan (Hojatifard ym. 2019). Myös tämä toimii esimerkkinä siitä, että tilintarkastajan on ammatillista harkintaa noudattaessaan kyettävä soveltamaan tilintarkastusalaan liittyvää sääntelyä. Nykyisin tilintarkastuksen standardit kuitenkin antavat tilintarkastajille periaatteet, jotka ohjaavat tarkastustoimeksiannosta ja joiden mukaan he toimivat tarkastuksessa tarkkojen

sääntöjen sijaan, joten ammatillisen harkinnan merkitys korostuu entisestään (Hojatifard ym. 2019). Täten tulkinnanvaraisuus tilintarkastuksessa lisääntyy, joten tilintarkastajien päätöksiin syntyy vaihtelua heidän ammatillisen harkintansa perusteella.

Eroja ammatillisessa harkinnassa tilintarkastajien välillä on kuitenkin pyritty tasoittamaan suomalaisen lainsäädännön avulla. TTL:n 4:2 §:ssä odotetaan tilintarkastajan huolehtivan ammattitaitonsa säilyttämisestä ja pyrkivän kartuttamaan sitä ennestään. Jopa PRH nykyisenä tilintarkastusvalvonnan viranomaisena seuraa tämän toteutumista (TTL 7:2 §). Myös auktorisoitujen tilintarkastajien tunnistaminen Suomessa osoittaa osaltaan, että tilintarkastajalla on ISA 200.13(k) -standardin mukaisesti asianmukainen koulutus ja kokemus toimiakseen ammatillisen harkinnan mukaisesti. TTL:n 6:1–4 §:ssä luetellaankin ehtoja, jotka ovat edellytyksenä auktorisoinnille, kuten työkokemus, aiemmat opinnot ja tutkintokokeen hyväksytyt suorittaminen.

Läheisesti ammatillisen harkinnan käsitteeseen liittyy ammatillinen skeptisyys. Ammatillinen skeptisyys merkitsee sitä, että tilintarkastaja suhtautuu tarkastuskohteisiinsa kyseenalaistaen niiden oikeellisuutta ja seuraa tietoisesti mahdollisuutta virheisiin tai väärinkäytöksiin samalla arvioiden tilintarkastusevidenssin soveltuvuutta tarkastukseen (ISA 200.13(l)). Tilintarkastukseen liittyvien standardien ja lainsäädännön vaikutus ammatillisen skeptisyyden käsitteen määrittelyssä toistuukin useissa ammatillisesta skeptisyydestä tehdyissä julkaisuissa, kuten Ciolekin (2017), Nelsonin (2009), Gloverin ja Prawittin (2014) sekä Hurttin (2010) tutkimuksissa.

Nelson (2019) pitää skeptisenä henkilöä, joka epäilee väitteiden paikkansa-pitävyyttä keskimääräistä enemmän ja erittäin skeptisenä sellaista, joka useammin uskoo virheellisyyteen ja vääryyteen kuin luottaa tiedon oikeellisuuteen. Skeptisyyden piirteitä ovat kyseenalaistaminen, tarve tiedonhaualle, ihmissuhteiden välinen tulkinta sekä vahva omanarvontunto ja itsenäisyys (Ciolek 2017). Samat tekijät listaa myös Hurtt (2010), joka ajattelee, että ammatillinen skeptisyys voidaan käsittää luonteenpiirteenä. Skeptisyydelle on kuitenkin ammatillista tarvetta tilintarkastajien keskuudessa, sillä sitä käytetään tilintarkastusprosessissa arvioitaessa tilintarkastusevidenssiä ja apuna sellaisten kohteiden löytämisessä, jotka ovat erityisen riskialttiita virheellisyyksille (Ciolek 2017; Nelson 2009).

Monien ammatillisen skeptisyyden tutkijoiden määritelmät pohjautuvat Nelsonin (2009) aiheesta tekemään kirjallisuuskatsaukseen. Hänen mukaansa tilintarkastaja, joka noudattaa työssään presumptiivisen epäilyksen periaatetta, uskoo enemmän siihen mahdollisuuteen, että tilinpäätökseen sisältyy olennaista virheellisyyttä ja hänen on kerättävä enemmän aineistoa sen tueksi, että pystyy luottamaan olennaisen virheellisyyden puuttumiseen. Tilintarkastaja on epäilyksiltään neutraali, mikäli hän suuntaa tarkastuksessaan huomiota saman verran kaikkiin kohteisiin painottamatta erikseen mitään riskisempänä virheellisyydelle. (Nelson 2009.)

Glover ja Prawitt (2014) laajentavat Nelsonin (2009) skeptisyyden jakoa esittelemällä skeptisyyden jatkumona, johon lukeutuu aiempien presumptiivisen ja neutraalin skeptisyyden lisäksi täydellinen luottamus ja täydellinen epäily.

Tutkijoiden mukaan skeptisyyden määrää on säädeltävä tarkastusprosessin ku- luessa sen mukaan, mihin tarkastustoimenpiteitä suunnataan ja valittava tämän perusteella jokin aiemmin luetelluista skeptisyyden tasoista tarkastuksen lähtö- kohdaksi. Siten ammatillisen skeptisyyden valittu luonne auttaa tilintarkastajaa tekemään valinnan tarkastusresurssien suuntaamisesta. (Glover & Prawitt 2014.) Hurtt (2010) näkee, että ammatillisen skeptisyyden taso voi luonteenpiirteen li- säksi johtua tarkastustoimeksiintoon liittyvistä tekijöistä. Myös hän mittaa am- matillisen skeptisyyden tasoa yhdistelemällä toimeksiannon edellyttämää ky- seenalaistamista tilintarkastajan luonteeseen liittyviin tekijöihin.

Koska tilintarkastaja tekee valinnan siitä, kuinka skeptinen hän on suoritta- essaan tarkastusta, pitää tätä valintaa varten tilintarkastajan olla kykenevä käyt- tämään ammatillista harkintaa perustellessaan itselleen valitun skeptisyyden ta- son. Myös Nelson (2009) huomauttaa, että tilintarkastajan henkilökohtaiset omi- naisuudet, kuten ennakkotiedot, vaikuttavat ammatillisen skeptisyyden mää- rään. Näihin ennakkotietoihin voitaisiin nähdä kuuluvan esimerkiksi koulutus, joka on osa ammatillisen harkinnan määritelmää. Jos tilintarkastaja on ammatil- lisesti liian skeptinen ja vaatii tarkastustoimenpiteitä ja -evidenssiä enemmän varmistuakseen olennaisen virheellisyyden puuttumisesta, muodostuu tarkastus herkästi tehottomaksi ja kalliiksi, sillä sitä ylisuoritetaan (Hurtt 2010, Nelson 2009). Tästä syystä ammatillisen harkinnan käyttö on keskeisessä roolissa myös ammatillista skeptisyyttä tarkasteltaessa, jotta tarkastus osataan suorittaa sopi- vassa laajuudessa.

Osakeyhtiön vakioimuotoisessa tilintarkastuskertomusmallissa tilintarkas- taja lausuu käyttäneensä ammatillista harkintaa tarkastuksessa ja toimineensa ammatillisen skeptisyyden mukaisesti tarkkailemalla ja tunnistamalla riskejä olennaisesta virheellisyydestä, sekä tilintarkastaja on perustanut lausuntonsa an- tamisen riittävään määrään tilintarkastusevidenssiä (Suomen Tilintarkastajat ry 2010, 69–72). Myös tämä osoittaa, että vaikka tilintarkastuslaissa ei suoraan mai- nita ammatillista harkintaa ja ammatillista skeptisyyttä, tilintarkastuksen käytän- nön muodostama tapaoikeus edellyttää niiden soveltamista. Suomen Tilintarkas- tajat ry (2021a, 14) huomauttaa, että erityisesti hallinnon tarkastuksen yhteydessä ammatilliselle harkinnalle annetaan paljon painoarvoa. Ammatillisen harkinnan merkitys liittyykin seuraavassa luvussa esiteltävään olennaisuuden periaattee- seen, sillä olennaisuuden määrittely ei ole helpoin tehtävä hallinnon tarkastuk- sessa, missä numeeristen arvojen lisäksi laadulliset tekijät tulee huomioida.

2.2.3 Olennaisuusperiaate

Tilintarkastajan on lausuttava tilintarkastuskertomuksessa olennaisten virheelli- syyksien havaitsemisesta tai mikäli on olennaisesti syytä epäillä tilintarkastetta- van kirjanpitovelvollisen toiminnan jatkuvuutta (TTL 3:5 §). Tilintarkastuslaki (1141/2015) ei kuitenkaan ohjeista tarkemmin, mitä olennaisuus tilintarkastuk- sen yhteydessä tarkoittaa, mutta ISA 320 -standardi määrittelee olennaisuuden taustalla vallitsevan periaatteen, jota suomalaisessakin tilintarkastuksessa sovel- letaan usein.

Sekä virheellisyys, joka on syntynyt joko virheestä tai väärinkäytöksestä, että tiedon esittämättä jättäminen voidaan määritellä olennaiseksi, jos sillä on vaikutusta tilinpäätöksen käyttäjän tekemiin johtopäätöksiin taloudellisesta näkökulmasta. Olennaisuuteen vaikuttaa lisäksi tulkintaympäristö, jossa päätös tehdään. Olennaisuutta arvioidaan tilinpäätöksen käyttäjien muodostamalla ryhmätasolla sen sijaan, että olennaisuus vaihtelisi yksittäisten samaan ryhmään kuuluvien käyttäjien, kuten rahoittajien, kesken. (ISA 320.2.) Olennaisuuden raja saattaa ylittyä joko yksittäisestä virheellisyydestä tai siitä, että useampi yksittäinen ei-olennainen virhe yhteenlaskettuna muodostuu kokonaisuuden kannalta olennaiseksi (ISA 320.6, ISA 320.9). ISA 320.6 mukaisesti on kuitenkin huomionarvoista, että olennaisuus ei ole vain rahamääräisyyteen perustuva mittari, vaan virheellisyyden synty tapa tai luonne saattaa osoittaa olennaisuutta.

Olennaisuuden saattaa äkkiseltään mieltää selkeästi rahamääräiseksi. ISA 320 standardi erittelee nimenomaisesti tällaiseen määrittelytapaan liittyviä perusteita. Olennaisuus saatetaan määritellä prosenttimääräisenä osuutena esimerkiksi jostain tilinpäätöksen erästä, kuten liikevaihdosta (ISA 320.A4, ISA 320.A5). Kuitenkin standardin luvussa kohdassa 320.A13 huomautetaan, että olennaisuuden määrittelyssä ei voida tukeutua ainoastaan matemaattiseen ratkaisuun, vaan olennaisuustaso määrittyy ammatillisen harkinnan tuloksena. Ammatillisella harkinnalla tilintarkastaja ottaa olennaisuustason valitsemisessa huomioon muun muassa, ketkä tilinpäätöksen käyttäjät ovat ja mihin he sitä käyttävät (ISA 320.4). Lisäksi ammatillista harkintaa tarvitaan erityisesti, kun olennaisuutta tarkastellaan sen laadullisen puolen osalta ja laadullisiin tietoihin liittyviä riskejä olennaisesta virheellisyydestä arvioidaan (ISA 320.A2).

Olennaisuus huomioidaan läpi tilintarkastusprosessin. Tilintarkastajan tulee aluksi määritellä tilinpäätökselle kokonaisuutena olennaisuus, mutta halutesaan olennaisuuden voi määritellä lisäksi yksittäisille tilityypeille tai liiketapah-tumalajeille, jotka yhteenlaskettuna saattavat ylittää myös kokonaisolennaisuuden (ISA 320 9–10). Tämän perusteella tilintarkastaja suunnittelee tarkastusta ja toteuttaa sitä (ISA 320.5). Olennaisuutta tulee kuitenkin tarvittaessa muuttaa tarkastuksen edetessä, jos herää aihetta epäillä tarkastuksessa tehtyjen havaintojen perusteella, että alkuperäinen valittu olennaisuus ei ole enää asianmukainen (ISA 320.12). Kuten kaikkeen tilintarkastukseen, kuuluu myös olennaisuuden osalta tilintarkastajalle dokumentointivelvollisuus, jota täytetään tarkastusprosessin kuluessa. Dokumentaation tulee kattaa tiedot kokonaisolennaisuudesta, mahdollisista erikseen määritellyistä pienempien alakokonaisuuksien olennaisuuksista, tarkastustyön olennaisuudesta ja alkuperäisiin olennaisuuksiin tehdyistä muutoksista (ISA 320.14). Viimeisessä vaiheessa tilintarkastaja arvioi mahdollisesti jääneiden olennaisuuden ylittäneiden virheellisyyksien vaikutusta tilinpäätöksen sen käyttäjien näkökulmasta ja antaa niiden perusteella tilintarkastusker-tomuksen (ISA 320.5).

Olennaisuuden määrittelyssä toistuu siten ajatus tilintarkastajan ammatillisen harkinnan merkityksestä. Erityisesti hallinnon tarkastuksen yhteydessä tilintarkastajan on arvioitava olennaisuutta niin laadullisesta kuin määrällisestä näkökulmasta, sillä olennaisuus saattaa näyttäytyä eri tavoin hallinnon

tarkastuksessa kuin tilinpäätöksen ja kirjanpidon tarkastuksen yhteydessä (Suomen Tilintarkastajat ry 2021a, 14). Koska olennaisuuden rajan ylittäneillä virheellisyyksillä on vaikutusta taloudelliseen päätöksentekoon, pyritään tilintarkastuksella vähentämään niiden esiintyvyyttä. Tähän ratkaisuna voidaan käyttää esimerkiksi riskiperusteista tilintarkastusta.

2.3 Riskiperusteinen tilintarkastus

Suomalaisen tilintarkastuskäytännön mukaan tilintarkastuksen ja hallinnon tarkastuksen suorittamiseen kytkeytyy riskiperusteisuuden periaate (Suomen Tilintarkastajat ry 2021a, 14). Tarkastus suoritetaan riskiarvioon pohjautuen ja sen tarkoituksena on arvioida ennen tarkastustoimenpiteiden suorittamista tilintarkastuskohteeseen liittyvän olennaisen virheellisyyden riskin todennäköisyyttä, minkä perusteella suunnitellaan tarkastus ja saavutetaan kohtuullinen varmuus tilinpäätöksen oikeellisuudesta (Halonen & Steiner 2010, 42; Messier 2014; Suomen Tilintarkastajat ry 2021a, 14). Riskiarvio määrittää, millä tavoin, missä laajuudessa, mille aineistolle ja milloin tarkastustoimenpiteet toteutetaan (Knechel ym. 2013). Seuraavaksi esittelen tilintarkastusriskin määritelmän ISA 200 -standardin mukaisesti, minkä jälkeen kuvailen riskiperusteista tilintarkastusta prosessina.

Tilintarkastusriski jakautuu olennaisen virheellisyyden riskiin ja havaitsemisriskiin (ISA 200.13(c)). Yläkäsitteenä se kuvastaa riskiä antaa vääränlainen tilintarkastuslausunto tilanteessa, jossa tilinpäätöksessä on jotain olennaisesti virheellistä, joko virhe tai väärinkäytös, eli tilinpäätösnormistosta poikkeaminen saattaa vaikuttaa tilinpäätöksen tulkintaan sen käyttäjien tehdessä taloudellisia päätöksiä (ISA 200.6, ISA 200.13(c), ISA 200.13(i)). Havaitsemisriski kuvastaa nimensä mukaisesti tilannetta, jossa tilintarkastaja ei tarkastustoimenpiteitään suorittaessaan kykene havaitsemaan virhettä, joka on olennainen sellaisenaan tai tilinpäätöstä kokonaisuudessaan arvioitaessa (ISA 200.13(e)).

Erityisesti riskiperusteisen tilintarkastuksen yhteydessä käytetään käsitettä olennaisen virheellisyyden riskistä. Kuten aiemmin määriteltiin, on jokin tilintarkastuksen näkökulmasta olennaista, jos sillä on vaikutusta tilinpäätöksestä tehtäviin johtopäätöksiin. Olennaisen virheellisyyden riski jakautuu toiminta- ja kontrolliriskiin. Toimintariski on olennaisen virheellisyyden mahdollisuus tilinpäätökseen sisältyvässä luvussa tai tiedossa. Kontrolliriski sen sijaan muodostuu siitä, että olennaista virheellisyyttä ei kyetä korjaamaan tai estämään kontroleilla ennen sen esittämistä lukuna tai tilinpäätöksen tietona. (ISA 200.13(n).) Tässä tutkielmassa tilintarkastusriskin määrittelyssä on käytetty tutkielman tekoheikkellä voimassa olevia ISA-standardien määritelmiä. Uudistettu versio ISA 315 Olennaisen virheellisyyden riskien tunnistaminen ja arvioiminen -standardista astuu voimaan joulukuun 15. päivä 2021 tai myöhemmin alkavien tilikausien tarkastuksessa, ja se tulee aiheuttamaan hieman muutoksia riskien määrittelytapaan ja käsitykseen niistä tilintarkastustyössä (IAASB 2019).

Riskiperusteisella tilintarkastuksella huomioidaan olennaisen virheellisyyden riskin vaikutusta suoritettavaan tilintarkastukseen. Kuten Halonen ja Steiner (2010, 60) myös Messier (2014) huomauttaa riskiperusteisen tilintarkastuksen lähtevän siitä, että tilintarkastaja kerää ymmärrystä tarkastuskohteesta ja sen toimintaympäristöstä. Tämän ansiosta tilintarkastajan on mahdollisesti helpompaa tunnistaa tarkastuskohteeseen liittyvät ulkoiset ja sisäiset riskitekijät olennaiselle virheellisyydelle. Samankaltainen näkemys tilintarkastustoimeksiannon suunnittelusta ja kokonaisuuden hahmottamisesta toistui myös hyvän tilintarkastustavan mukaisen toiminnan yhteydessä sekä ammatillisen skeptisyyden kanssa virheellisyyden riskien tunnistamiseen liittyen. Riskien arviointi muodostaa täten riskiperusteisen tilintarkastuksen ensimmäisen vaiheen (Halonen & Steiner 2010, 43; Knechel ym. 2013). Tämän jälkeen tarkastustoimenpiteet valitaan ja valinnan perusteella suoritetaan ne osana aineistotarkastusta, kontrollien testausta ja muuta tarkastusta, kunnes riski olennaisen virheellisyyden esiintyvyydestä on hyväksyttävissä (Halonen & Steiner 2010, 43; Knechel ym. 2013; Messier 2014).

Riskiperusteisen tilintarkastuksen määritelmien yhteydessä toistuu näkemys resurssien tehokkaasta allokoinnista. Tilintarkastukseen käytettäviä resursseja suunnataan riskiarvion mukaisesti enemmän kohteisiin, joissa olennaisen virheellisyyden riski on suurempi ja vastaavasti resursseja käytetään matalampi-riskisiin kohteisiin vähemmän (Bowlin 2011). Riskiperusteisen tilintarkastuksen koetaankin olevan toimiva tarkastustapa erityisesti resurssien käytön osalta. Halonen ja Steiner (2010, 61) toteavat riskiperusteisen tilintarkastuksen tehostavan resurssien suuntaamista tarkastuksessa. Knechel ym. (2013) taas nostavat esiin näkemyksen siitä, että riskiperusteisuus voi vielä aineiston keruunkin yhteydessä osoittaa tarpeen resurssien uudelleensuuntaamiselle, jotta kohtuullinen varmuus toteutuu.

Halosen ja Steinerin (2010, 43) sekä Messierin (2014) mukaan riskiperusteisen tilintarkastuksen viimeinen vaihe on tarkastuskertomuksen antaminen. Myös muun muassa nykyisessä Suomen Tilintarkastajat ry:n (2020, 69–72) osakeyhtiön vakiomuotoisessa tilintarkastuskertomusmallissa viitataan tilintarkastajien toimiin olennaisen virheellisyyden riskin havaitsemiseen ja sen tarkastamiseen liittyen, minkä perusteella lausunto kohtuullisesta varmuudesta voidaan antaa.

Riskiperusteisen tilintarkastuksen lähtökohtana toimii olennaisen virheellisyyden riskien tunnistaminen ja tarkastustoimenpiteiden suuntaaminen riskipitoisimpiin kohteisiin. Täten riskiperusteisella tilintarkastuksella pyritään vähentämään olennaisten virheellisyyksien esiintyvyyttä. Olennaisen virheellisyyden riskillä ja havaitsemisriskillä yhdessä ammatillisen harkinnan ja ammatillisen skeptisyyden kanssa onkin yhteys tilintarkastuksen laatuun, mitä tulen käsittelemään seuraavassa luvussa tilintarkastuksen laadun yhteydessä.

2.4 Tilintarkastuksen laatu

2.4.1 Tilintarkastuksen laadun määritelmä

DeAngelo (1981) tiivistää tilintarkastuksen laadun määritelmän, johon useat tutkijat vielä vuosikymmenten jälkeen palaavat. Hänen mukaansa tilintarkastuksen laatua kuvastaa se, kuinka todennäköisesti tilintarkastaja havaitsee asiakkaalta tilintarkastettavaan materiaaliin jääneet virheet ja raportoi niistä käyttäen apunaan virheiden löytämiseen sopivia tarkastustoimenpiteitä otannaltaan riittävään määrään aineistoa säilyttäen samalla riippumattomuuden asiakkaasta (DeAngelo 1981). Tässä määritelmässä näkyy yhteys niin nykyiseen tilintarkastuksen lainsäädäntöön riippumattomuuden osalta kuin riskiperusteisen tilintarkastuksen virheellisyyteen ja siitä raportointiin. Tilintarkastuksen laatua voidaan pitää siten erottamattomana osana onnistunutta ja lainmukaista tilintarkastusta.

Myös tilintarkastuksen tutkimuksen alalla toinen keskeinen tutkija Francis (2011) toteaa tilintarkastajan epäonnistuneen tilintarkastuksessa, jos hän ei ole riippumaton tilintarkastettavasta yhtiötä tai ei kerää asianmukaista tilintarkastusevidenssiä raportoinnin tueksi ja tästä syystä antaa väärin perustein vakimuotoisen tilintarkastuskertomuksen sekä samalla tulee toimineeksi tilintarkastusalan standardien vastaisesti, jolloin tilintarkastuksen laatu muodostuu heikoksi. Sekä Francisin (2011) että DeAngelon (1981) määritelmässä toistuu näkemys siten siitä, että tilintarkastuksen laatuun kuuluu tilintarkastajan riippumattomuus asiakkaasta, ammatillisella harkinnalla kerätty tilintarkastusevidenssi ja tarkastuksen lopputulosta kuvaava oikeamuotoinen lausunto.

Tilintarkastuksen laatu ei kuitenkaan ole absoluuttisesti hyvää tai huonoa. Laatu jatkumon käsite kuvastaa, että tilintarkastuksen laatu vaihtelee sen mukaan, kuinka onnistuneesti tilintarkastaja varmistaa lainsäädännöllisten periaatteiden tulleen noudatetuiksi (GAAP-virhe, mikäli periaatteita ei ole noudatettu) sekä antaa todenmukaisen tilintarkastuskertomuksen ja lausunnon toiminnan jatkuvuudesta. Tilintarkastuksen laatu sijoittuu jatkumolle laillisuusnäkökulman mukaisesti lähemmäs huonompaa, kun useita sääntelyn periaatteita on rikkottu ja vastaavasti lähemmäs hyvää, mitä paremmin periaatteita noudatetaan. (Francis 2004, 2011.) Myös Sundgren ja Svanström (2013) kokevat jatkumon soveltuvan tilintarkastuksen laatua kuvaamaan.

Tilintarkastuksen laatu voidaan mieltää erilaiseksi tilintarkastettavan yhtiön eri sidosryhmien näkökulmasta. Knechel ym. (2013) ovat halunneet nostaa tämän esiin antaessaan tilintarkastuksen laadulle useita määritelmiä. Korkeaa laatua voi kuvastaa olennaisten virheellisyyksien puuttuminen, sillä näillä on vaikutusta tilinpäätöksen käyttäjien taloudellisiin päätöksiin. Yhteiskunnan näkökulmasta laadukkaalla tilintarkastuksella vaikutetaan markkinoiden ja yritysten toimivuuteen estämällä taloudellisten ongelmien syntyä näillä molemmilla tasoilla. (Knechel ym. 2013.) Toisaalta kyseisten kahden sidosryhmän välillä voidaan nähdä kytkös laadun käsityksessä, sillä tilinpäätöksen käyttäjän kyetessä

tekemään taloudellisesti järkevä johtopäätös, palvelee se myös markkinoiden toimintaa ja siten yhteiskuntaa rahan ohjautuessa tuottaviin kohteisiin.

Tilintarkastettavan yhtiön osalta taas tilintarkastuksen laatu on hyvällä tasolla, kun tarkastuksella voidaan välttää yhtiöön kohdistuvia oikeustapauksia ja puolustautua niitä vastaan. Sääntelyviranomaisten ajattelussa toistuu aiemmin mainitut näkemykset standardien noudattamisesta, sillä viranomaiset ajattelevat hyvän laadun olevan seurausta tilintarkastajan toimisesta alan sääntelyn edellyttämällä tavalla. Tilintarkastajalle korkeaa laatua kuvastaa se, että hän toteuttaa tilintarkastusyhteisön hänelle osoittamat tehtävät osana tilintarkastusta. (Knechel ym. 2013.) Edellä mainituissa määrittelytavoissa huomioidaan osaltaan Francisin (2004, 2011) laillisuusnäkökulma ja ammatillisten vaatimusten noudattaminen osana tilintarkastuksen laatua.

Tilintarkastuksen laatuun liittyy useita tekijöitä, joihin muun muassa Carcello, Hermanson ja McGrath (1992), Francis (2011) sekä Knechel ym. (2013) ovat ottaneet kantaa. Näitä tekijöitä voidaan luokitella erilaisiin ryhmiin esimerkiksi tilintarkastuksessa mukana olevien tahojen perusteella. Yhtenä osa-alueena tilintarkastuksen laatuun vaikuttavista tekijöistä on tilintarkastajaan sekä tilintarkastusyhteisöön liittyvät ominaisuudet. Tilintarkastajan suorittama tilintarkastus on sitä laadukkaampaa, mitä ammattitaitoisempi hän on. Tilintarkastaja on kerännyt ammattitaitoaan kouluttautumalla ja auktorisoimalla itsensä tilintarkastajaksi sekä käytännön tarkastustyön suorittamisen kautta. Tilintarkastajan on lisäksi kyettävä ammatillisen harkinnan ja ammatillisen skeptisyyden avulla suunnittelemaan tarkastustyötä asiakaskohtaisesti, esimerkiksi hankkimalla riittävän määrän tarkastusevidenssiä ja arvioimalla olennaisen virheellisyyden riskejä. (Carcello ym. 1992; Francis 2011; Knechel ym. 2013.) Ammatillisen skeptisyyden onnistuneella käytöllä on havaittu myös olevan positiivinen vaikutus tilintarkastuksen laatuun (Ciolek 2017; Glover & Prawitt 2014).

Tilintarkastusyhteisöissä yksittäiseen tilintarkastajaan liittyviä puutteita tasapainottaa tilintarkastustiimin muiden osallisten kyvyt ja ominaisuudet. Laatuun vaikuttaa myös tarkastustyössä käytettävissä olevan teknologian hyödyntäminen. Tilintarkastusyhteisössä yksittäistä tilintarkastajaa valvotaan sisäisesti, joten tilintarkastusyhteisö varmistaa tällä tavoin laadun toteutumista sen odotusten mukaisesti ja kouluttaa työntekijöitään jatkuvasti. Ne myös tarjoavat tarkastajien käyttöön tarkastuspohjia, joita noudattamalla yhdenmukaistetaan tilintarkastuksen laatua. (Carcello ym. 1992; Francis 2011; Knechel ym. 2013; Sundgren & Svanström 2013.)

Toisena tilintarkastuksen laatuun vaikuttavan tahona voidaan pitää asiakasta. Asiakkaiden sisäinen valvonta ja kontrollit sekä heidän osaamisensa tehdä tilinpäätöksiä lainsäädännön mukaisesti määrittävät, millä tasolla tilinpäätösinformaation laatu on aiemmin ollut, mikä vaikuttaa osaltaan lopullisen tilintarkastuksen laadun toteutumiseen tarkastusprosessin vaativuuden perusteella. Myös sillä on vaikutusta tilintarkastuksen laatuun, kauanko tarkastettava yhtiö on ollut päävastuullisen tilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön asiakkaana, millainen etukäteistuntemus tarkastajalla on asiakkaasta ja kuinka riippuvaisia asiakassuhteesta ollaan. Asiakkaalla saattaa myös olla neuvotteluvoimaa

tilintarkastajaan nähden, millä on vaikutusta tarkastusprosessin riippumattomuuteen. (Carcello ym. 1992; Francis 2011; Knechel ym. 2013.)

Kolmannen tilintarkastuksen laatuun vaikuttavan ryhmän muodostaa viranomaiset yhdessä tilintarkastusstandardien ja alaan liittyvien muiden ohjeistuksien kanssa. Lainsäädäntö ja standardit määrittelevät tilintarkastuksen laadun varmistamisen osalta, että tarkastus suunnataan tiettyihin tarkastuskohteisiin sekä ohjeistetaan käyttämään tietynlaisia tarkastustoimenpiteitä osana tilintarkastusta. Viranomaiset myös valvovat osaltaan tilintarkastuksen laadun toteutumista ja edellyttävät mahdollisia korjaavia toimenpiteitä. Viranomaisilla on lisäksi rangaistusvaltaa tilintarkastajia kohtaan, mikäli tilintarkastuksen laatu ei yllä heidän standardeihinsa. (Carcello ym. 1992; Francis 2011; Knechel ym. 2013.) Toisaalta tämä osa-alue kytkeytyy kahteen aiempaan osa-alueeseen, sillä lait ja säännökset ottavat kantaa esimerkiksi asiakassuhteen kestoon ja tilintarkastajana toimimisen edellytyksiin (kts. tilintarkastuslaki 1141/2015 ja luku 2.1 Tilintarkastuksen sääntely Suomessa).

Käytännönläheisemmästä näkökulmasta tilintarkastuksen laatua käsittelee IAASB (2014), joka on tehnyt tilintarkastajille julkaisun koskien tilintarkastuksen laadun viitekehystä. Kyseisen julkaisun mukaan tilintarkastuksen laatu on korkeaa, kun tarkastuksessa noudatetaan tilintarkastusstandardeja, alan lainsäädäntöä ja eettisiä periaatteita. Tarkastusprosessin osalta tilintarkastuksen laatu paranee, kun tarkastukseen suunnataan riittävästi ajallisia resursseja ja sen suorittavilla tilintarkastajilla on relevanttia osaamista ja tuntemusta alasta. Koska julkaisu on nimenomaan tilintarkastajia ajatellen tehty, annetaan siinä käytännön-ohjeistusta tarkastukseen ja todetaan, että laadullisesti hyvässä tilintarkastuksessa tilintarkastaja säilyttää yhteyden tarkastuskohteen sidosryhmiin ja keskustelee heidän kanssaan tarkastuksen kannalta oleellisista asioista. Kuten muillakin laadun määrittelyillä, myös IAASB:llä raportoinnin oikeellisuus on tärkeä elementti laadun toteutumisen kannalta. (IAASB 2014, 4–7.)

Tilintarkastuksen laadun määritelmässä on vuosien mittaan painotettu tilintarkastuksen lainsäädännön ja standardien merkitystä laatuun. Näiden lisäksi tilintarkastajien ammattimaisella toimintatavalla parannetaan laatua. Samalla tilintarkastajien tehtävänä on huomioida asiakkuuteen liittyvät piirteet yhdessä lainsäädännöllisen toimintaympäristön kanssa. Tilintarkastuksen laatu on korkeaa, kun asiakkaiden tarkastusmateriaaliin jättämät virheet kyetään löytämään ja karsimaan mahdollisimman hyvin. Jos tällaisia virheitä kuitenkin jää, tilintarkastuksen laatu pysyy silti hyvänä, kunhan tilintarkastuksen lopputuloksesta raportoidaan oikeamuotoisesti.

2.4.2 Tilintarkastuksen laadun mittaaminen

Tilintarkastuksen laatua kuvaamaan on kehitetty erilaisia mittaustapoja, joista toiset edustavat enemmän kvalitatiivista mittaustapaa ja toiset kvantitatiivista. Päätökseen siitä, minkä mittaustavan tutkijat valitsevat, vaikuttaa tutkimusasetelma ja testattavat hypoteesit (Rajgopal, Srinivasan & Zheng 2021). Voidaan siis todeta, että erilaisille laadun mittaustavoilla on tarvetta eikä siten laatua pystytä absoluuttisesti mittaamaan yhdellä tapaa. Tutkijoita kannustetaan valitsemaan

rinnakkain useampi tapa mitata laatua, jolloin niiden ominaisuudet täydentävät toisiaan (DeFond & Zhang 2014). Tilintarkastuksen laadun mittaustavat voidaan jakaa kahteen pääryhmään DeFondin ja Zhangin (2014) luokittelun perusteella, mitä myös Rajgopal ym. (2021) hyödyntävät: tuotoksiin perustuvat tilintarkastuksen laadun mittarit ja panoksiin perustuvat tilintarkastuksen laadun mittarit. Tässä luvussa käsittelemme mittareita tähän jakoon perustuen.

Tuotoksiin perustuvien mittareiden yhteydessä tilintarkastuksen laadun mittaaminen perustuu tilintarkastettavan yhtiön aikaansaamiin lopullisiin materiaaleihin, jotka ovat käyneet läpi tilintarkastusprosessin, tai tilintarkastajan itsensä tarkastuksesta tuottamiin raportteihin (DeFond & Zhang 2014, Rajgopal ym. 2021). Tuotoksiin perustuvat tilintarkastuksen laadun mittarit voidaan siten ymmärtää aineistopainotteisina tapoina arvioida laadun tasoa. Tällaisen mittaustavan etuna pidetään sitä, että se kuvastaa, kuinka tilintarkastuksen laatu tosiasiallisesti toteutuu (DeFond & Zhang 2014). Tuotoksiin perustuvat mittarit ovat kuitenkin yläkäsite, jonka alle kuuluvat mittarit voidaan niiden luonteen perusteella jaotella vielä erikseen neljään muuhun alaryhmään (DeFond & Zhang 2014; Rajgopal ym. 2021).

Ensimmäisenä alaryhmänä tuotoksiin perustuvista mittareista on tilintarkastuksen laadun mittaaminen olennaisen virheellisyyden käsitteen kautta, mihin liittyy tilintarkastajan vaatimus oikaista aiemmin laadittua tilinpäätöstä tai tarkastettavan yhtiön syyllistyminen rikkomukseen, josta Yhdysvaltain arvopaperi- ja pörssikomissio (SEC) on nostanut kanteen (DeFond & Zhang 2014; Rajgopal ym. 2021). Tilintarkastaja joko huomaa vaatia tai ei vaadi oikaisua, tai tilintarkastuksesta huolimatta tilanne on mennyt siihen, että yhtiöllä on meneillään oikeusjuttu, joten tilintarkastuksen laatu tällä tavoin mitattuna on ainoastaan hyvää tai huonoa sen sijaan, että laadun tasoon otettaisiin kantaa tarkemmin. Kyseiset tapaukset ovat myös harvinaisia ja edustavat hyvin äärimmäistä ja törkeää muotoa huonosta laadusta. Toisaalta laadun mittaamisen tavasta on yhtenäisempi käsitys, mikä vähentää virheellisiä arvioita siitä. (DeFond & Zhang 2014.) Rajgopal ym. (2021) pitävät oikaisuja yhtenä parhaista tavoista kuvastaa laadun toteutumista.

Tuotoksiin perustuen laadun mittaamiseen voidaan käyttää myös tilintarkastajien viestintää tilintarkastettavan yhtiön toiminnan jatkuvuudesta (DeFond & Zhang 2014; Rajgopal ym. 2021). Tämän mittaustavan etuna on se, että tilintarkastaja on vastuussa annettavan lausunnon oikeasta muodosta, jolloin tilintarkastuksen laatu on suoraan yhteydessä tilintarkastajan itsensä suorittamaan työhön. Kuten edellisessä mittaustavassa, myös tässä laatua on helppo mitata ja se toimii hyvin todisteena siitä, sillä tilintarkastaja joko onnistuu antamaan tai ei anna lausuntoa oikein perustein. Toisaalta toiminnan jatkuvuudesta annettavat lausunnot muodostavat hyvin pienen osan tarkastustyöstä, joten kyseinen tapa mitata tilintarkastuksen laatua ei huomioi tilintarkastuksen tehtäviä niiden laajemmassa merkityksessä. (DeFond & Zhang 2014.)

Kolmantena alaryhmänä tuotoksiin perustuvista mittareista on suorittaa tilintarkastuksen laadun mittaaminen tilinpäätöksestä saatavilla tiedoilla käyttämällä esimerkiksi harkinnanvaraisia jaksotuksia, tuloksen tavoittelujen keinoja

kirjanpidollisin menettelyin ja varovaisuuden periaatteita kirjaamisperusteissa (DeFond & Zhang 2014; Rajgopal ym. 2012). Koska laadun mittaamiseen perustuva aineisto on asiakkaan tuottamaa, on tilintarkastajalla sen muuttamiseen ainoastaan rajalliset mahdollisuudet, joten se heikentää osaltaan mahdollisuutta mitata tilintarkastuksen laatua. Myös yhtenäiset menetelmät tarkoille mittaustavoille puuttuvat, joten mittausvirheen mahdollisuutta ei ole täysin poissuljettu. Toisaalta tämä on ensimmäinen tähän mennessä esitellyistä mittaustavoista, joissa otetaan huomioon laatujaatkumo. Tilinpäätöksestä saatavat tiedot myös mahdollistavat tilintarkastuksen laadun mittaamisen useiden erilaisten asiakasyritysten yhteydessä. (DeFond & Zhang 2014.)

Viimeinen tähän pääryhmään kuuluvista mittaustavoista on havaintoihin perustuva tapa mitata tilintarkastuksen laatua, jossa tilintarkastuksen laatua tarkastellaan esimerkiksi markkinaosuuden, pääomankustannusten ja osakemarkkinoiden muutosten kautta, kun tilintarkastaja on julkaissut huomioita tilintarkastettavaan yhtiöön liittyen (DeFond & Zhang 2014; Rajgopal ym. 2021). Kyseinen tapa mitata tilintarkastuksen laatua kuvastaa sidosryhmien näkemyksiä tilintarkastajan kyvykkyydestä ja sen kautta tilintarkastuksen laadusta, sillä he arvioivat, kuinka paljon päätöksissään voivat luottaa tilintarkastajan toimintaan. Tällöin mittaustapa muodostuu hyvin epäsuoraksi, mikä lisää virheellisyys määrää tuloksessa. Kuitenkin tilintarkastuksen laatua mitataan useammassa vaiheissa kuin ainoastaan lakisääteisen tilikauden päättyessä tapahtuvan tilintarkastuksen yhteydessä, jolloin arviointi on jatkuvaa. (DeFond & Zhang 2014.)

Panoksiin perustuvat laadun mittarit arvioivat, minkälainen vaikutus tilintarkastajalla itsellään sekä tilintarkastajan ja asiakkaan välisellä suhteella on tilintarkastuksen laatuun (DeFond & Zhang 2014; Rajgopal ym. 2021). Vaikka tilintarkastukseen liittyvillä tahoilla ja niiden keskinäisillä suhteilla on vaikutusta lopullisten tuotosten muodostumiseen, ei tuotosten ja panosten ole kuitenkaan havaittu olevan täysin verrannollisia keskenään (DeFond & Zhang 2014). Tämä saattaa toimia osaltaan perusteluna sille, että nämä mittaustavat on jaoteltu omiin ryhmiinsä.

DeFond ja Zhang (2014) katsovat tilintarkastajan tuottamaa laatua mittaavia ominaisuuksia olevan kuuluminen Big 4 -yhtiöön, tilintarkastusyhteisön koko ja toimialaerikoistuminen, mitä Rajgopal ym. (2021) vielä täydentävät erikoistumisella tarkastamaan tietyissä kaupungeissa sijaitsevia asiakkaita. Kyseiset tavat mittaavat tilintarkastuksen laatua asiakkaiden kysynnän avulla, sillä suosituksen tilintarkastajan valinnan uskotaan olevan merkki korkeasta laadusta. Myös tässä mittaustavassa ominaisuus joko on tai ei ole tilintarkastajalla, jolloin laatu on epäjatkuva muuttuja eivätkä vähäiset erot laadussa tule huomioituiksi. Toisaalta etuna tässä mittaustavassa on, että se ei liity yhteen tilintarkastustoimemkiantoon, vaan kysyntä muodostuu useammista asiakkaista ja laadun taso määrittäytyy siten näiden kaikkien kautta. (DeFond & Zhang 2014.)

Tilintarkastajan ja asiakkaan välisessä suhteessa laatua mittaavia tekijöitä ovat esimerkiksi tilintarkastuspalkkiot, tilintarkastajan rotaatio ja asiakassuhteen kesto sekä asiakkaan maantieteellinen sijainti tilintarkastajaan nähden (DeFond & Zhang 2014; Rajgopal ym. 2021). Tilintarkastuspalkkion osalta nähdään

samankaltainen liittymä kysyntään ja tarjontaan kuin tilintarkastajan valinnassa, sillä korkean laadun tilintarkastuksista uskotaan olevan valmiita maksamaan enemmän. Hinta on jatkuva muuttuja itsessään, joten tilintarkastuksen laatukin nähdään siten jatkuvana muuttujana. Riskinä mittaustavassa on, että tilintarkastuksen laadun sijaan tullaan mitanneeksi muita läheisiä käsitteitä, kuten audit effortia, eikä suurempi työpanos välttämättä takaa korkeampaa laatua, jolloin mittaaminen on jo lähtökohtaisesti epäonnistunut. (DeFang & Zhang 2014.) Tilintarkastussuhteen kesto ja veloittettava palkkio kuvastavat myös osaltaan tilintarkastajan riippumattomuutta asiakkaasta, mikä on keskeinen laatuun vaikuttava tekijä (Rajgopal ym. 2021).

Mittaustavat voidaan karkeasti jakaa tuotoksiin ja panoksiin perustuviin mittareihin. Tilintarkastuksen laatua voidaan siten mitata lukuisilla eri tavoilla, joiden kesken valinta kannattaa suorittaa tutkittavan aiheen perusteella. Näillä jokaisella tavalla onkin omat vahvuutensa ja heikkoutensa, joita tässä luvussa esiteltiin. Rajgopal ym. (2021) mainitsivat yhtenä erillisenä ryhmänä vielä muut mittarit, joita ei kuitenkaan tarkemmin eritelty. Mahdollisesti juuri näihin muihin mittareihin voitaisiin lukea mukaan laadullisin menetelmin suoraan tilintarkastajilta kerätyt omat kokemukset koetusta laadusta, joita käytän tässä tutkimuksessa.

2.4.3 Tilintarkastuksen laadun tutkimus

Hallinnon tarkastuksessa, kuten muussakin riskiperusteisessa tilintarkastuksessa, tarvitaan ammatillista skeptisyyttä ja esimerkiksi Ciolek (2017) pitää sitä yhtenä tärkeimmistä tilintarkastuksen laatua ohjaavista tekijöistä. Glover ja Prawitt (2014) toteavat, että tilintarkastusalan sääntelyssä ja ohjeistuksissa on tärkeää, että ammatillinen skeptisyys tulee käsitteenä ja sisällöllisesti huomioiduksi, sillä sen on todettu vaikuttavan positiivisesti tilintarkastuksen laatuun. Edistääkseen tilintarkastuksen laatua ammatillisen skeptisyyden kautta nykyistä paremmin, tarvittaisiin kuitenkin enemmän ohjeistusta myös siihen, millaisin käytännön toimenpitein ammatillista skeptisyyttä todellisuudessa tulisi harjoittaa. Tämä vaatisi sitä, että tilintarkastajat työskentelisivät yhdessä viranomaisien ja lainsäätäjien kanssa. Tapoina edistää ammatillisen skeptisyyden onnistumista on palkita tilintarkastajaa siitä, että sen käyttö on tuottanut korkeampaa tilintarkastuksen laatua, valvoa tilintarkastustiimin tuottamaa laatua kontrollein sekä sisällyttää tilintarkastusyhteisön periaatteisiin tilintarkastuksen laadun ja ammatillisen skeptisyyden välinen yhteys. (Glover & Prawitt 2014.)

Tilintarkastuksen laatua ja ammatillista skeptisyyttä tilintarkastajan laadun lisäksi ovat tutkineet Kusumawati ja Suamsuddin (2018). Tutkijoille selvisi indonesialaisilla tilintarkastajille suunnatussa kyselytutkimuksessa, että tilintarkastajan laadulla on merkitystä siihen, kuinka hän soveltaa ammatillista skeptisyyttä tarkastukseensa, mikä taas vaikuttaa epäsuorasti tilintarkastuksen laatuun. Tilintarkastajan laatu määritellään pätevyydellä ja kokemuksella alasta yhdessä riippumattomuuden ja eettisyyden kanssa. (Kusumawati & Suamsuddin 2018.) Riippumattomuudessa on havaittavissa yhteyksiä DeAngelon (1981) ja Francisin (2011)

tilintarkastuksen laadun määritelmiin, kun taas pätevyys ja kokemus liittyvät ammatillisen harkinnan käsitteeseen.

Gao ja Zhang (2019) ovat tutkineet tilintarkastusalan standardien vaikutusta ammatillisen harkintaan mittaamalla tilintarkastuksen laatua tilintarkastusriskillä. Tutkijoiden mukaan standardien etuna voidaan pitää sitä, että ne ohjeistavat tilintarkastajaa suorittamaan enemmän tarkastusta, mikä auttaa havaitsemaan useampia virheitä. Lisäksi standardien hallitseminen osoittaa ammattitaitoa. Virheiden havaitseminen ja kyky soveltaa standardeja tarkastukseen ovat molemmat hyvän tilintarkastuksen laadun merkkejä. Tutkimustulokset kuitenkin osoittavat, että jos standardit ovat liian tiukkoja, ei tilintarkastaja pysty kehittämään omaa ammattitaitoaan standardien ulkopuolisella alueella ja hyödyntämään ammatillista harkintaa, sillä tarkastuksessa tehtävät valinnat eivät ole enää samalla tavoin hänen käsissään. Tällöin tilintarkastaja saattaa jättää suuntaamatta tarkastustoimenpiteitä joihinkin kohteisiin ammatillisen harkinnan perusteella, sillä hän kokee jo täyttäneensä velvollisuutensa toimiessaan standardien mukaisesti. Ammatillisen harkinnan liian vähäinen käyttö tarkastuksessa ja tiukasti standardien määrittelemässä tarkastuksessa pitäytyminen tuleekin tällöin heikentäneeksi tilintarkastuksen laatua. (Gao & Zhang 2019.) Vaikka Suomen Tilintarkastajat ry:n (2021a) suositus toimii samalla tavoin kuin standardit hallinnon tarkastuksen tarkastustoimenpiteiden suuntaamista ohjaavana työkaluna, ei se kuitenkaan välttämättä laatua heikentävällä tavalla rajoita ammatillisen harkinnan käyttöä, sillä suositus itsessään kannustaa ammatilliseen harkintaan ja tiedostaa sen merkityksen hallinnon tarkastuksen suunnittelussa.

Tilintarkastuksen laatuun liittyvänä tekijänä pidetään tilintarkastusyhteisöä, sillä kuten standardit, myös yhteisöjen sisäiset toimintatavat ohjaavat tilintarkastusta ja vaikuttavat siten tilintarkastuksen laatuun (Carcello ym. 1992; Francis 2011; Knechel ym. 2013; Sundgren & Svanström 2013). Sundgren ja Svanström (2013) selvittivät tutkimuksessaan tilintarkastusyhteisön ja tilintarkastustoimiston koon vaikutusta tilintarkastuksen laatuun vertailemalla Ruotsin kuutta suurinta tilintarkastusyhteisöä niiden ulkopuolisiin tilintarkastajiin. Tilintarkastustoimiston koolla oli positiivista vaikutusta laadun yhdenmukaisuuteen erityisesti kuuden suurimman tilintarkastusyhteisön ulkopuolella. Koolla ei kuitenkaan ollut samankaltaista vaikutusta kuudessa suurimmassa yrityksessä ja tätä selitettiin sillä, että suurten tilintarkastusyhteisöjen tarjoamat verkostot tarjoavat mahdollisuuden tiedonvaihtoon toimistojenkin välillä, kun taas pienissä tilintarkastusyhteisöissä tulee luottaa yleensä toimistolaisten kanssa jaettuun osaamiseen. (Sundgren & Svanström 2013.)

Duh, Knechel ja Lin (2020) korostavat myös jaetun osaamisen merkitystä tilintarkastuksen laatuun. He havaitsivatkin Taiwanissa toteutetussa tutkimuksessaan, että tietämyksen jakamisen seurauksena tilintarkastuskertomukset ovat todennäköisemmin oikeamuotoisia ja samalla tilintarkastus on tehokkaampaa. Tietoa ja osaamista jaetaan esimerkiksi työn ohessa kouluttautumalla, suunnittelemalla tarkastuksia ja tekemällä päätöksiä tarkastukseen liittyen tiimeissä sekä keskustelemalla alan uusista ohjeistuksista muiden tilintarkastajien kanssa. (Duh ym. 2020.) Kysymyksiä herättää se, onko kaikilla suomalaisilla tilintarkastajilla

mahdollisuutta käydä keskustelua ohjeistuksista alalla olevien kollegoiden kanssa ja riittääkö Suomen Tilintarkastajat ry:n (2021a) suosituksen julkaisu itsessään vaikuttamaan hallinnon tarkastuksen laatuun. Pienillä tilintarkastusyhteisöillä ei ole käytössään välttämättä samanlaisia keinoja yhdenmukaistaa hallinnon tarkastusta tai jakaa osaamistaan siitä, joten Suomen Tilintarkastajat ry:n (2021a) suositus hallinnon tarkastuksesta saattaa toisaalta korvata kaikille tilintarkastajille yhteisesti jaettavalla tiedolla tällaisia puutteita ja myös sitä kautta mahdollisesti vaikuttaa laatuun.

Tilintarkastaja on hallinnon tarkastuksessa väistämättä vuorovaikutuksessa yhtiön johdon kanssa, sillä tarkastus kohdistuu nimenomaan johdon toimintaan. Tästä syystä tilintarkastajan ja johdon välinen suhde on merkityksellinen. Qi, Yang ja Tian (2016) tutkivat kiinalaisista pörssiyrityksistä saadulla aineistolla tilintarkastajan ja toimitusjohtajan tai talousjohtajan välillä vallitsevien sosiaalisten suhteiden, jotka voivat olla seurausta yhdessä työskentelystä tai opiskelusta, vaikutusta tilintarkastuksen laatuun. Tilintarkastuksen laadun koettiin heikkenevän tilintarkastajan ja johdon välisen suhteen seurauksena, sillä tilintarkastuksesta huolimatta tilinpäätöksiin jäi enemmän harkinnanvaraisia jaksotuksia ja tuottoja raportoitiin pienempinä. (Qi ym. 2016.) Tällaiset heikomman laadun seuraukset liittyvät enemmän tilintarkastuksen muihin tarkastuskohteisiin, mutta tutkimuksessa tehtiin myös hallinnon tarkastuksen näkökulmasta mielenkiintoisia havaintoja. Qi ym. (2016) saivat tutkimuksessaan lisäksi näyttöä siitä, että suhteella on vaikutusta siihen, että tilintarkastajat antavat herkemmin väärin perustein vakiomuotoisia tilintarkastuskertomuksia, mikä osoittaa tilintarkastuksen heikkoa laatua. Kusumawatin ja Suamsuddinin (2018) tavoin Qi ym. (2016) nostavat esiin, millainen merkitys riippumattomuudella on tilintarkastukseen laatuun. Tämä myös osoittaa tilintarkastuslain tilintarkastajan esteellisyyteen liittyvien säädösten ja eettisten ohjeiden noudattamisen tärkeyttä.

3 HALLINNON TARKASTUS

3.1 Hallinnon tarkastuksen määritelmä

TTL:n 3:1 §:ssä säädetään, että tilintarkastuksen osa-alueita ovat tilikauden kirjanpidon, tilinpäätöksen ja hallinnon tarkastus. Siten hallinnon tarkastus on osa suomalaista lakisääteistä tilintarkastusta ja tilintarkastaja on velvollinen suorittamaan siihen kohdistuvia tarkastustoimenpiteitä. Suomen Tilintarkastajat ry (2021a, 6) toteaa osakeyhtiön hallinnon tarkastuksesta antamassaan suosituksessa, että TTL:n 3:5.5 §:ssä määritellään, miksi hallinnon tarkastus suoritetaan, mitä siinä on tarkoitus havaita ja kuka tai ketkä ovat tarkastuksen kohteena. Kyseisen lakipykälän mukaan hallinnon tarkastuksessa arvioidaan johdon ja vastuuvollisten toimimista lain ja yhtiön toimintatapojen edellyttämällä tavalla sekä pyritään tunnistamaan tilanteet, joissa vahingonkorvausvelvollisuus yhtiötä kohtaan on syntynyt heidän toimintansa perusteella (TTL 3:5.5 §).

Hallinnon tarkastuksen yhteydessä johdon määrittelyllä on merkitystä siihen, keneen tarkastuksen ymmärretään kohdistuvan. ISA 260.10(b):n mukaan johto voidaan käsittää henkilöinä, jotka osallistuvat yhteisön varsinaiseen toimintaan ja ovat vastuussa siitä. Hallintoelimet taas ovat ISA 260.10(a):ssa määritelty henkilöinä tai organisaatioina, jotka valvovat yhteisön strategista ohjaamista ja ovat toiminnastaan tilivelvollisia. Koska hallinnon tarkastus on nimenomaan suomalaisen lainsäädännön erityispiirre, ei hallinnon määritelmän tarkastelu kansainvälisten tilintarkastusstandardien kautta ole riittävän yksityiskohtaista. OYL:n 6:1 §:n mukaan yhtiön johto muodostuu hallituksesta sekä mahdollisesta toimitusjohtajasta ja hallintoneuvostosta. Hallituksella on vastuu yhtiön hallinnollisesta toiminnasta ja sen toimivuudesta, kun taas toimitusjohtajan vastuulla on yhtiön jokapäiväisestä toiminnasta huolehtiminen hallituksen määräysten ja odotusten mukaisesti (Suomen Tilintarkastajat ry 2021a, 7). Korkeamäki (2017, 91) käyttää välillä johdon synonyyminä vastuuvollisia. Tämä osoittaa, että johdon määritelmässä hallinnon tarkastuksen yhteydessä on tilannekohtaista liikkumavaraa. Olen valinnut tutkimukseeni osakeyhtiöt, joten johdolla tässä tutkimuksessa tarkoitetaan osakeyhtiölain mukaista käsitystä siitä ja se myös noudattaa TTL:n 3:5.5 §:ää.

Johdon määritelmien yhteydessä on havaittavissa näkemys heistä aktiivisina yhtiön toimintaan osallistuvina henkilöinä tai ryhminä, jotka myös valvovat toimintaa. Tilintarkastajan tehtäviin ei kuulu toiminnan tarkastus sen tarkoituksenmukaisuuden osalta eikä tilintarkastaja ota täten kantaa siihen tai arvioi, kuinka hyvin johto edistää yhtiön tehokkuutta, kannattavuutta ja tuloksentekeä (Suomen Tilintarkastajat ry 2021a, 10–11; TEM 2015, 19). Tällainen tarkoituksenmukaisuuden arviointi jääkin johdon itsensä vastuulle. Se ei ole osa tilintarkastusta eikä tästä syystä myöskään hallinnon tarkastusta. Tilintarkastajan on sen sijaan hallinnon tarkastuksen avulla varmistuttava siitä, että yhtiön johto ei ole toiminut päätöksissään olennaisesti ja ilmeisesti lainvastaisesti (Suomen Tilintarkastajat ry 2021a, 10–11). Korkeamäki (2017, 91) ja Suomen Tilintarkastajat ry (2021a, 10) huomauttavat kumpikin siitä, että hallinnon tarkastus on tarkoituksenmukaisuustarkastuksen sijaan laillisuustarkastusta. Samankaltainen ajattelu on ollut voimassa lähivuosien sijaan jo kauemman, sillä Riistama (1999, 146) toteaa, että hallinnon tarkastus on mielletty laillisuustarkastukseksi jo ennen nykyisen tilintarkastuslain voimaantuloa.

Vaikka Ruohonen (2020, 169, 303) pitää hallinnon tarkastusta laillisuustarkastuksena, nostaa hän esiin huomion siitä, että aina tarkoituksenmukaisuustarkastuksen erottaminen hallinnon tarkastuksesta ei ole niin yksiselitteistä. Kun tilintarkastaja arvioi OYL:n 1:8 §:n johdon huolellisuusvelvoitteen täyttymistä, saattaa tilintarkastaja tulla arvioineeksi myös tarkoituksenmukaisuutta. Tästä käytetään esimerkkinä tilannetta, jossa yhtiön johto riskeeraa toiminnan jatkuvuuden tehdyllä päätöksellään ja tilintarkastaja joutuu päättämään siitä huomauttamisesta. (Ruohonen 2020, 170, 303.)

Kuten tilintarkastus, myös hallinnon tarkastus tulee suorittaa hyvän tilintarkastustavan mukaisesti ja se on luonteeltaan riskiperusteista tilintarkastusta (Suomen Tilintarkastajat ry 2021a, 14, 16). Hallinnon tarkastus koostuukin kolmesta vaiheesta: suunnittelusta, toteuttamisesta ja raportoinnista (Ruohonen 2020, 57, 303). Riskiperusteisen tilintarkastuksen vaiheet esiteltiin tarkemmin luvussa 2.3 ja koska hallinnon tarkastus perustuu samoihin periaatteisiin, eli olennaisuuteen, ammatilliseen harkintaan ja ammatilliseen skeptisyyteen (Ruohonen 2020, 303), en tässä luvussa esittele tarkastusprosessia enää uudelleen. Hallinnon tarkastuksen yhteydessä puhuttaessa olennaisuudesta pitää kuitenkin huomata, että olennainen virhe koskee ainoastaan johdon toimintaa, kun tilinpäätöksen ja kirjanpidon tarkastuksessa olennaisia virheellisyyksiä tarkastetaan ja niistä huomautetaan, olipa ne sitten aiheuttanut johto tai yhtiön työntekijä (Suomen Tilintarkastajat ry 2021a, 10). Tarkastuksen tarkempaa sisältöä ja tarkastuskohteita käsittelemme myöhemmin luvussa 4.4.

Suomen Tilintarkastajat ry (2021a, 14) huomauttaa, että hallinnon tarkastuksen riskiarvio tulee tehdä yhtä aikaa tilintarkastuksen riskiarvion kanssa. Jo tämä aiemman riskiperusteisuuden lisäksi osoittaa, että hallinnon tarkastus on tarkastustoimeksiannon alusta asti osa tilintarkastusta. Hallinnon tarkastusta ei voi irrottaa erilliseksi osaksi muusta tilintarkastuksesta, sillä usein tarkastustoimenpiteitä suunnataan samanaikaisesti hallinnon, tilinpäätöksen, kirjanpidon ja toimintakertomuksen tarkastukseen. Lisäksi tilintarkastuksessa käytettävä

tilintarkastusevidenssi voi olla osittain samaa näissä kaikissa tarkastuskohteissa. (Korkeamäki 2017, 92; Suomen Tilintarkastajat ry 2021a, 10; TEM 2015, 19.) Kun tilintarkastaja tekee havaintoja kirjanpitoon ja tilinpäätökseen liittyen, osaa hän suunnitella hallinnon tarkastusta vielä tarkemmin evidenssin ja tarkastustoimenpiteiden suuntaamisen osalta (Suomen Tilintarkastajat ry 2021a, 9). Tilintarkastus ei siten etene suoraviivaisesti vaiheesta toiseen, vaan tarkastuskohteet limityvät toisiinsa, sillä taloudellisiin lukuihin liittyy johdon päätöksiä ja päinvastoin. Korkeamäki (2017, 74, 92) esittelee teoksessaan osakepääoman täsmäyttämisen kaupparekisteriotteeseen tase-erien eli tilinpäätöksen tarkastuksen yhteydessä, mutta myöhemmin kuitenkin sama toimenpide luetellaan myös osana hallinnon tarkastusta. Tarkastustoimenpiteiden jaotteluun ei ole siten täysin yksiselitteistä tapaa, sillä ne voivat samaan aikaan kuulua kahteen eri tilintarkastuksen osa-alueeseen.

Hallinnon tarkastus kohdistuu hallituksen ja toimitusjohtajan toiminnan lainmukaisuuteen ja yhtiön ohjeistuksien noudattamiseen sekä johdon vahingonkorvausvelvollisuuteen yhtiötä kohtaan. Kyse on siten laillisuustarkastuksesta, joka noudattaa toimeksiantona riskiperusteisen tilintarkastuksen prosessia. Hallinnon tarkastus on erottamaton osa tilintarkastusta ja se toteutetaan samanaikaisesti muun tarkastuksen kanssa mahdollisesti yhteisillä tarkastustoimenpiteillä.

3.2 Hallinnon tarkastus suomalaisessa lainsäädännössä

Keskeisin hallinnon tarkastukseen liittyvä suomalaiseen lainsäädäntöön kuuluva laki on tilintarkastuslaki, sillä kuten jo aiemmin todettiin, perustuu hallinnon tarkastuksen tarkoitus ja kohdistus tarkastuskohteisiin kyseisen lain säädöksiin. TTL:n 3:5.5 §:ssä todetaan:

Tilintarkastajan on huomautettava tilintarkastuskertomuksessa, jos yhteisön tai säätiön yhtiömies, hallituksen, hallintoneuvoston tai vastaavan toimielimen jäsen, puheenjohtaja tai varapuheenjohtaja taikka toimitusjohtaja tai muu vastuuvollinen on:

- 1) syyllistynyt tekoon tai laiminlyöntiin, josta saattaa seurata vahingonkorvausvelvollisuus yhteisöä tai säätiötä kohtaan; tai
- 2) rikkonut yhteisöä tai säätiötä koskevaa lakia taikka yhteisön tai säätiön yhtiöjärjestyksestä, yhtiösopimusta tai sääntöjä. (TTL 1141/2015.)

Suomen Tilintarkastajat ry (2021a, 6) ja Korkeamäki (2017, 91) pitävät hallinnon tarkastuksen keskeisimpänä periaatteena juuri edellä mainitun lainkohdan sisältöä ja ohjeistavat tilintarkastajaa toimimaan tämän pohjalta hallinnon tarkastuksessa. Francisin (2004, 2011) tilintarkastuksen laadun määritelmän yhteydessä mainitun laillisuusnäkökulman voi nähdä korostuvan myös hallinnon tarkastuksessa, sillä se pohjautuu vahvasti lainsäädännöllisten periaatteiden noudattamiseen.

TTL:n 3:5.5 §:ssä vahingonkorvausvelvollisuus yhtiötä kohtaan liitetään sellaisiin tapauksiin, jotka ovat seurausta johdon toiminnasta. Suomen

Tilintarkastajat ry (2021a, 13) on suosituksessaan rajannut tilintarkastajan edellytyksiä havaita ja huomauttaa tällaisista vahingonkorvausvaatimuksista ainoastaan tilanteisiin, jotka ovat olennaisia ja selviä, sillä tilintarkastajan ei voida olettaa kykenevän suorittamaan lainopillista arviota kaikkien tapausten syy-yhteydestä. Ruohonen (2020, 102) toteaa, että tilintarkastajan tulee huomauttaa vahingonkorvausvelvollisuudesta, kun hän pystyy perustelemaan sen tilintarkastusevidenssillä. Huomauttaminen vaatii siis sitä, että tilintarkastajan on oltava vahingonkorvausvelvollisuuden syntymisestä riittävän varma. Huomionarvoista on lisäksi se, että vahingonkorvausvelvollisuuden tunnistaminen ja siitä huomauttaminen koskee yhtiötä kohtaan aiheutuneita vahinkoja sen sijaan, että tilintarkastajan tulisi huomauttaa vahingonkorvausvelvollisuudesta myös muita sidosryhmiä, kuten rahoittajia, kohtaan (Suomen Tilintarkastajat ry 2021a, 22). Vahingonkorvaus hallinnon tarkastuksen yhteydessä koskee ainoastaan taloudellisia vahinkoja, ja korvauksen tarkoituksena on palauttaa ennen vahinkoa yhtiössä vallinnut varallinen tilanne (Kulla 2021).

Tilintarkastuslaissa kerrotaan hallinnon tarkastuksen ajallisesta kohdentamisesta. Tilintarkastuskohteiden, joihin hallinnon tarkastus luetaan mukaan, osalta rajataan tarkastus koskemaan tilikautta (TTL 3:1 §), mistä myös Ruohonen (2020, 65) ja Suomen Tilintarkastajat ry (2021a, 9) huomauttavat. Hallinnon tarkastuksessa tilikautta aiemmin tapahtuneiden asioiden tarkastus saattaa tulla kysymykseen sellaisissa tilanteissa, kun tilintarkastaja tarkastaa olennaisten päätösten kohdalla, että ne ovat tulleet toteutetuiksi tilikauden aikana ja sen sisältöisinä kuin yhtiökokouksessa päätettiin (Ruohonen 2020, 66–67). Suomen Tilintarkastajat ry (2021a, 9–10) pitää pääsääntönä hallinnon tarkastuksen toimenpiteiden ulottamiseen tilikauden jälkeisiin tapahtumiin sitä, että niillä on merkitystä tilinpäätöksen tarkastamisen ja siihen tehtävien oikaisujen suhteen ja ne tapahtuvat ennen tilintarkastuskertomuksen antamista, jotta lisätiedot ehtivät siihen. Samaa ajattelutapaa kannattaa Ruohonen (2020, 67–70) ja hän vetoaa siinä ISA 560 Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat -standardiin sekä tilintarkastajan valvontavelvollisuuteen, joka päättyy seuraavan tilintarkastajan valintaan. Osakeyhtiön hallituksen varojenjakoesitys tarkastetaan kuitenkin aina osana hallinnon tarkastusta siitä huolimatta, että se annettaisiin päättyneen tilikauden jälkeen eikä sillä ole merkitystä tilinpäätöksen oikaisuihin (Ruohonen 2020, 71).

Tilintarkastajan tehtävänä hallinnon tarkastuksessa on tarkastaa, onko yhtiö noudattanut sitä koskevaa lainsäädäntöä (TTL 3:5.5 §). Tällöin tilintarkastuslain rinnalla tilintarkastajan on tunnettava muita asiakkaan yhtiömuodolle ja toiminnalle keskeisiä lakeja ja arvioitava näiden noudattamista. Lähtökohtana osakeyhtiöiden tarkastuksessa on osakeyhtiölain noudattaminen ja kyseisessä laissa on viittauksia tilintarkastuslain lisäksi myös muihin säädöksiin, kuten kirjanpitolakiin ja arvopaperimarkkinalakiin, jotka tulevat täten osaksi hallinnon tarkastusta (Ruohonen 2020, 240). Samalla tavoin tilintarkastuslaissa viitataan muihin säädöksiin, edellä mainittujen kirjanpito- ja arvopaperimarkkinalakien lisäksi verolainsäädäntöön ja rikoslain kavallusta koskeviin säännöksiin, jolloin myös näihin liittyviä asioita tulee tarkastaa osana hallinnon tarkastusta (Korkeamäki 2017, 92). Toisaalta viittaukset muihin lakeihin tilintarkastuslaissa ja osakeyhtiölaissa

rajaavat sitä, kuinka paljon tilintarkastajan voidaan odottaa perehtyvän erityislainsäädäntöön, sillä kyseisten lakien mukaanotto viittauksin osoittaa niiden keskeisemmän aseman kaikkien Suomen lakien noudattamisen tarkastamisen sijaan. Tilintarkastajan tulee hallinnon tarkastuksen yhteydessä tarkastaa muiden kuin yhtiömuodon lakien noudattamista vain, jos se on tarkoituksenmukaista (TEM 2015, 18).

Osakeyhtiölain 1 luvussa luetellut yleiset periaatteet auttavat ymmärtämään, mikä on keskeistä hallinnon tarkastuksessa (Korkeamäki 2017, 91). Keskeisiä periaatteita ovat pääoman pysyvyys, voiton tuottaminen toiminnan tarkoituksena, osakkeenomistajien yhdenvertaisuus ja johdon huolellisuusvelvoite (OYL 1:3, 1:5, 1:7, 1:8). Hallinnon tarkastuksen sisällön määrittäminen perustuukin huolellisuus- ja lojaliteettivelvollisuuden toteutumisen arviointiin (TEM 2018, 20). Johdon vahingonkorvausvastuun määrittämistä sääntelee tilintarkastuslakia tarkemmin OYL:n 22:1 §, jossa vahingonkorvauksen syntyväksi voidaan katsoa, joko huolimattomuudesta tai tahallisesti, OYL 1:8 §:n huolellisuusvelvoitteen vastaisesti toimiminen tai osakeyhtiölain tai yhtiöjärjestyksen rikkominen.

Tarkemmin suomalaisten lakien sisältöön ja niiden noudattamisen valvontaan syvennyn hallinnon tarkastuksen tarkastuskohteiden yhteydessä. Tärkeintä hallinnon tarkastuksessa on varmistua siitä, että johto toimii asianmukaisesti sen sijaan, että hallinnon tarkastuksessa tulisi perehtyä jokaiseen erityislainsäädännön osa-alueeseen ja niiden noudattamatta jättämiseen (Suomen Tilintarkastajat ry 2021a, 5). Tilintarkastajan tehtävänä on siis katsoa päätöksentekijöiden saama yleiskäsitys asiakkaan tilanteesta sen sijaan, että tilintarkastaja olisi valvova viranomainen. Yhtiön johdon vastuulla on tuntee toimintansa lainsäädännöllinen ympäristö, kun taas tilintarkastaja perehtyy niihin sen verran, että voi sanoa suorittaneensa hallinnon tarkastuksen hyvän tilintarkastustavan mukaisesti (TEM 2018, 29).

3.3 Hallinnon tarkastuksen yhteys kansainvälisiin tilintarkastusstandardeihin

ISA-standardien sääntely koskee erityisesti tilinpäätöksen tarkastusta, mutta niihin sisältyviä menettelytapoja voidaan soveltaa myös hallinnon tarkastukseen ymmärtämällä kansainvälisten standardien sisältö suosituksena siitä, miten tarkastuksessa tulisi toimia ja mitä siinä kannattaa erityisesti huomioida (Ruohonen 2020, 306). Vaikka hallinnon tarkastus on suomalainen tilintarkastuskäytäntö, on ISA-standardeissa mainittu se kuitenkin kansallisten lisäyksien yhteydessä johdon yhteisöläinsäädännön noudattamisen varmistamisena (IAASB & IESBA 2018, XXI). Joitain ISA-standardeja olen esitellyt jo aiemmin tilintarkastuksen yhteydessä, mutta tässä luvussa nostan esiin vielä muutaman erityisesti hallinnon tarkastuksen kannalta relevantin kansainvälisen tilintarkastusalan standardin. Esittelemieni standardien valinnat pohjautuvat Ruohosen (2020), Suomen Tilintarkastajat ry:n (2021a) ja TEM:n (2015) tekemiin nostoihin hallinnon

tarkastukseen soveltuvista ISA-standardeista. ISA 250 Säädösten ja määräysten huomioon ottaminen tilintarkastuksessa -standardin pykälässä 6 luokitellaan säädökset ja määräykset kahteen ryhmään: sellaisiin, jotka välittömästi vaikuttavat tilinpäätöksen lukuihin ja tietoihin sekä sellaisiin, jotka eivät vaikuta niihin välittömästi, mutta joiden noudattamista edellytetään toiminnan jatkamiseksi ja rangaistuksilta välttymiseksi. Jälkimmäisessä ryhmässä on selvä liittymäpinta hallinnon tarkastukseen (TEM 2015, 17).

ISA 240 Väärinkäyttöihin liittyvät tilintarkastajan velvollisuudet tilintarkastuksessa -standardissa todetaan, että väärinkäytös on tahallista virheellisyyden aiheuttamista, jolla tavoitellaan etua (ISA 240.2, ISA 214.12(a)). Tilintarkastajan tehtävänä on havaita tällaiset väärinkäytökset ja niille riskiset kohteet, joita johdon omat kontrollit eivät ole pystyneet estämään, sekä raportoida väärinkäytöksistä olennaisissa tapauksissa (ISA 240.4, 240.11, ISA 240.17). Väärinkäyttöä voi tapahtua taloudellisessa raportoinnissa, mutta se voi olla myös suoranaista varojen väärinkäyttöä (ISA 240.3). Tällaiseen varojen väärinkäyttöön liittyy herkästi ISA 550 Lähipiiri -standardi (ISA 550.5). Lähipiiritoimet ovat erityisen riskisiä virheellisyydelle usein siitä syystä, että niiden järjestelyt ovat mutkikkaita ja markkinaehtoisuutta niissä ei aina noudateta (ISA 550.2). Tämä saattaa heikentää muiden osakkeenomistajien asemaa ja osakeyhtiölain yhdenvertaisuusperiaatetta. Tilintarkastajan on tunnistettava lähipiirisuhteet ja -liiketoimet sekä riskit niihin liittyen (ISA 550.4, ISA 550.9). Erityisesti lähipiirin standardi tulee osaksi hallinnon tarkastusta keskeisiin sopimuksiin perehtymisen kautta.

Koska hallinnon tarkastus liittyy johdon toiminnan lainmukaisuuden arviointiin ja vahingonkorvausvelvollisuudesta huomauttamiseen, ollaan johdon kanssa tarkastuksen aikana paljon vuorovaikutuksessa. Tästä syystä hallinnon tarkastuksen kannalta keskeisiä ISA-standardeja ovat myös ISA 260 Kommunikointi hallintoelinten kanssa ja ISA 265 Kommunikointi sisäisen valvonnan puutteellisuuksista hallintoelimille ja toimivalle johdolle. Hallinnon tarkastuksessa tulevat sovellettavaksi lisäksi aiemmin esiteltyt ISA 200 yleisistä tilintarkastukseen liittyvistä ohjeista ja ISA 320 olennaisuudesta. Listaus hallinnon tarkastuksen kannalta keskeisistä ISA-standardeista osoittaa, kuinka erottamattomana osana tilintarkastusta hallinnon tarkastus voidaan nähdä.

3.4 Hallinnon tarkastuksen sisältö ja tarkastuskohteet

Mikään suomalainen laki ei suoraan mainitse, mitä kaikkia tarkastuskohteita tilintarkastajan on sisällytettävä hallinnon tarkastukseen, mutta lainsäädännöllä on kuitenkin suurta merkitystä tarkastustoimenpiteiden ohjautumiseen. Halosen ja Steinerin (2010, 430) mukaan hallinnon tarkastus voidaan karkeasti jakaa yhteisöläinsäädännön yleisten ja siinä erikseen viitattujen erityislainsäädännön sisältöjen noudattamisen tarkastukseen. Samanlaisen lainsäädäntöön vetoavan näkökulman hallinnon tarkastukseen ottaa Suomen Tilintarkastajat ry (2021a, 11), joka perustaa hallinnon tarkastuksen sisällön tilintarkastuslain huomautusvelvollisuuteen. Tilintarkastajan on siten ammatillisella harkinnallaan ja yhtiölle

keskeisiä lakeja tulkitsemalla osattava valita hallinnon tarkastuksen sisältö ja tarkastuskohteet. Hallinnon tarkastuksen sisältöä suunniteltaessa on otettava huomioon lisäksi tarkastettavaan yhtiöön liittyvät piirteet, kuten yrityskoko, omistajuussuhteet, liiketoiminta-ala sekä yhtiön rahoitusrakenne ja vallitseva taloudellinen tilanne (Suomen Tilintarkastajat ry 2021a, 9).

Ruohonen (2020, 175) ja Suomen Tilintarkastajat ry (2021a, 16) edellyttävät hallinnon tarkastuksessa johdon toiminnan tarkastusta erityisesti sen huolellisuusvelvoitteen kautta. Tällöin kyseinen tarkastuskohde tulee osaksi hallinnon tarkastusta OYL:n 1:8 §:stä. Huolellisesti toimiessaan osakeyhtiön johto noudattaa OYL:n 1:5 §:n mukaista velvollisuuttaan toiminnan tarkoituksesta tuottaa voittoa ja turvata toiminnan jatkuvuutta, kun se toimii johdonmukaisesti ja perustaa päätöksensä riittävään aineistoon (Ruohonen 2020, 175–178). Kuten jo aiemmin mainitsin, on hallinnon tarkastus laillisuustarkastusta tarkoituksenmukaisuustarkastuksen sijaan, joten tilintarkastajan tehtäväksi hallinnon tarkastuksessa jää varmistua siitä, että johto toimii huolellisesti. Riistama (1999, 248; 2000, 70) katsoo johdon toiminnan tarkastamiseen kuuluvan budjettien sekä kannattavuuden ja rahoituksen analysoinnin. Uudemmassa kirjallisuudessa, kuten Suomen Tilintarkastajat ry:n (2021a) suosituksessa ja Ruohosen (2020) teoksessa näitä ei enää luetella samantapaisesti osaksi hallinnon tarkastusta. Tämä saattaa johtua siitä, että tilintarkastajan tehtävät on haluttu mahdollisesti pitää kauempana tarkoituksenmukaisuuden arvioinnista konsultoinnin ja tilintarkastuksen selkeämmän erottamisen vuoksi.

Tarkastuskohteena hallinnon tarkastuksessa on ottaa selvää, onko yhtiön johto täyttänyt velvollisuutensa hoitaa sisäisen valvonnan järjestämisen sekä tunnistanut liiketoimintaansa liittyvät riskit ja pyrkinyt torjumaan niitä kontrolleilla (Ruohonen 2020, 250–251; Suomen Tilintarkastajat ry 2021a, 17; Tomperi 2018, 76–77, 80). Hallinnon tarkastus ei kuitenkaan korvaa sisäisen valvonnan järjestämistä, sillä osakeyhtiölain mukaan se kuuluu johdon vastuutehtäviin (TEM 2015, 19). Tilintarkastaja suorittaa siten organisaation ulkopuolisen valvojan tehtäviä, kun taas yhtiön sisäisiä tarkastuksia voidaan järjestää erikseen. Myös tässä on havaittavissa tilintarkastukseen kohdistuvien skandaalien jälkeinen tarve huolehtia siitä, että tilintarkastaja on riittävän erillinen taho yhtiöstä. Kulla (2021) suosittelee, että sisäisen valvonnan tarkastustoimenpiteet kohdistuvat työtehtävien jakoon, toimintaohjeiden sääntelyyn, päätösten hyväksymismenettelyihin ja siihen, että päätöksiin ja niiden toteutumisen arviointiin voidaan jälkikäteen palata kirjallisten aineistojen avulla. Tilintarkastajan tulee myös tarkastaa, että yhtiön johto on hoitanut sille kuuluvan vastuun kirjanpidon järjestämisestä (Suomen Tilintarkastajat ry 2021a, 17).

Hallinnon tarkastukseen liittyy varainhoidon ja sen valvonnan tarkastaminen (Suomen Tilintarkastajat ry 2021a, 17; Tomperi 2018, 80). Tomperi (2018, 80) näkee varainhoidon tarkastamisen konkreettisemmin vaarallisten työyhdistelmien tunnistamisena ja niiden seurausten torjumisena sekä fyysisen omaisuuden huolellisena säilyttämisenä. Varainhoitoa voidaan kuitenkin tarkastella myös enemmän sen liiketoiminnallisesta näkökulmasta. Tilintarkastaja arvioi, kuinka hyvin varainhoidolla on huolehdittu maksuvalmiudesta ja oman pääoman

riittävydestä (Suomen Tilintarkastajat ry 2021a, 17). Tilintarkastajan suunnatessa tarkastustoimenpiteitä varainhoitoon, voidaan sen nähdä kattavan varojen jakosäännösten noudattamisen tarkastuksen. Tällä pyritään varmistumaan siitä, että johto noudattaa osakeyhtiölain velkojien suojausäännöksiä, osakkeenomistajien yhdenvertaisuutta ja vähemmistönsuojaa sekä turvaa yhtiön maksukyvyyn tekemällä päätöksensä maksukyky- ja tasetesteihin perustuen. Lisäksi tilintarkastajan on hankittava varmistus siitä, että päätökset varojenjaosta on tehty niille kuuluvissa päätöksentekoeleimissä. (Ruohonen 2020, 192–204.) Osakeyhtiön varojen jakoon liittyvät keskeisimmät säännökset sisältyvät osakeyhtiölain 13 lukuun.

Varojenjaon yhteydessä tarkastettavaksi on luonnollista ottaa mukaan myös lähipiiritransaktiot. Ruohonen (2020, 205), Tomperi (2018, 79–80) sekä Halonen ja Steiner (2010, 430) edellyttävät kaikki lähipiirin tunnistamista ja sen kanssa tehtyjen liiketoimien tarkastamista erityisesti ISA 550 -standardin mukaisesti. Tässä tarkastuskohteessa tilintarkastajan vastuulle jää selvittää, että lähipiiritoimissa on noudatettu osakeyhtiölain mukaisesti yhdenvertaisuusperiaatetta sekä huolellisuusvelvoitetta ja että sille on ollut liiketaloudellinen peruste. Tilintarkastaja tarkastaa myös, että lähipiiritransaktioista on maininnat joko toimintakertomuksessa tai tilinpäätöksen liitetiedoissa yhtiökoosta riippuen. (Ruohonen 2020, 205–207; Tomperi 2018, 79–80.)

Yhtiöt tekevät tilikauden aikana useita sopimuksia, joista lähipiiriin liittyvät ovat vain yksi esimerkki. Koska yhtiöiden toiminta perustuu monille sopimuksille, on ne otettu lähes yksimielisesti osaksi hallinnon tarkastuksen tarkastuskohteita (Korkeamäki 2017, 94; Ruohonen 2020, 173; Suomen Tilintarkastajat ry 2021a, 17; Tomperi 2018, 79). Sekä Korkeamäki (2017, 94) että Ruohonen (2020, 173) muistuttavat, että tilintarkastaja ei käy läpi kaikkia sopimuksia, vaan ainoastaan olennaiset ja erityisen riskiset. Kuten olennaisuuden määritelmän yhteydessä totesin, voi sopimustenkin kohdalla niiden tarkastus tulla olennaiseksi rahamääräisyydestä, mutta toisaalta esimerkiksi lähipiirin kanssa solmitut sopimukset voivat olla olennaisia juuri niihin liitetyn korkean riskisyyden vuoksi. Keskeisiä sopimuksia ovat Suomen Tilintarkastajat ry:n (2021, 17) mukaan muun muassa rahoitus- ja vakuusjärjestelyt. Sopimusten tarkastuksessa tilintarkastaja arvioi kustannusvastuiden osalta johdon vahingonkorvausvastuuta ja sopimuksen merkittävyyttä toiminnan jatkuvuutta ajatellen (Ruohonen 2020, 174). Rahoitusjärjestelyt saattavatkin kytkeytyä nimenomaan toiminnan jatkuvuuteen. Suomen Tilintarkastajat ry (2021a, 15) ei kuitenkaan katso osakassopimusten tarkastamisen kuuluvan hallinnon tarkastuskohteisiin. Tämä on mielenkiintoista, sillä osakassopimukset saatetaan mieltää osakkeenomistajien itsensä mielestä keskeisiksi, mutta toisaalta niiden poisjättäminen on ymmärrettävää, sillä niiden ei voi katsoa kuuluvan tilikauden tarkastukseen. Korkeamäki (2017, 94) antaa käytännön ohjeita tarkastustoimenpiteistä ja opastaa tilintarkastajaa täsmäyttämään sopimuksia muihin asiakirjoihin, lukemaan sisällön tilintarkastuksen näkökulmasta sekä varmistamaan, että ne ovat asianmukaisesti allekirjoitetut ja tulleet käsitellyiksi hallinnossa.

Kun tilintarkastaja varmistaa sopimusten käsittelyä, voi hän tukeutua pöytäkirjoista saamiinsa tietoihin. Hallituksen ja mahdollisen hallintoneuvoston sekä yhtiökokouksien pöytäkirjojen tarkastaminen onkin osa hallinnon tarkastusta (Korkeamäki 2017, 92; Ruohonen 2020, 172; Suomen Tilintarkastajat ry 2021a, 16; Tomperi 2018, 75–76). OYL:n 5:23 §:ssä säädetään, että yhtiökokouksen pöytäkirjasta tulee käydä ilmi päätökset ja äänestystulokset sekä annetaan pöytäkirjaan liittyviä muotovaatimuksia, kuten puheenjohtajan ja pöytäkirjantarkastajan allekirjoitukset ja juokseva numerointi. Vastaavasti OYL:n 6:6 § sisältää hallituksen pöytäkirjaan liittyvät vaatimukset. Näiden muotovaatimusten täyttymisen lisäksi tilintarkastaja tarkastaa pöytäkirjoista, että kokoukset on pidetty ajallaan ja läsnäolleet ovat päätösvaltaisia. Tilintarkastaja käy läpi pöytäkirjoissa tehdyt päätökset ja varmistaa, että kokouksissa on päätetty kaikista yhtiöjärjestyksen tai -sääntöjen ja lakien mukaan niihin kuuluvista asioista. Lisäksi tilintarkastajan tehtävänä on ottaa selvää, onko pöytäkirjojen päätökset pantu täytäntöön ja ovatko ne lainmukaisia. (Korkeamäki 2017, 92–93; Ruohonen 2020, 172–173; Tomperi 2018, 76.) Esimerkiksi yhtiökokouksessa tulee päättää tilinpäätöksen vahvistamisesta, voiton käyttämisestä, vastuuvapaudesta sekä hallituksen ja tilintarkastajan valinnasta (OYL 5:3 §).

Osakeyhtiöllä on oltava yhtiöjärjestys, josta käy ilmi vähintään yhtiön toimintatapa, kotipaikka ja toimiala, mutta näiden lisäksi osakkeenomistajat voivat ottaa myös muita määräyksiä mukaan yhtiöjärjestykseen lainsäädännöllisissä rajoissa (OYL 1:9 §, OYL 2:3 §). Hallinnon tarkastuksessa tilintarkastaja tarkastaa, että yhtiöjärjestyksen vähimmäisvaatimukset täyttyvät ja sitä on noudatettu yhtiön toiminnassa (Ruohonen 2017, 215–216; Suomen Tilintarkastajat ry 2021a, 16). Tarkastuskohteissa on yhtiöjärjestyksen ja pöytäkirjojen lisäksi myös muita asiakirjoja. Tarkastustoimenpiteitä kohdistetaan lisäksi osakasluetteloiden ajantasaisuuteen ja osakeyhtiölain mukaisuuteen, sillä yhtiöt ovat OYL:n 3:15 §:n perusteella velvoitettuja huolehtimaan osakasluettelosta (Korkeamäki 2017, 92; Ruohonen 2020, 151–152; Suomen Tilintarkastajat ry 2021a, 17). Osakasluettelon on myös vastattava yhtiöjärjestyksestä ja kaupparekisteriotetta (Tomperi 2018, 78).

Tässä on huomattavissa se, kuinka yhden tarkastuskohteen mukaan ottaminen hallinnon tarkastukseen saattaa edellyttää myös toisen tarkastuskohteen sisällyttämistä siihen. Hallinnon tarkastuksessa tilintarkastajan tulee siten aiemmin mainittujen lakien ja niihin sisältyvien kaupparekisteriin ilmoittamisen vaatimusten tarkastamisen lisäksi ottaa huomioon tarkastuksessaan kaupparekisterilaki (129/1979). Sopimusten tarkastamisen tavoin rekisteritietojen tarkastamisen kuulumisesta osaksi hallinnon tarkastusta ollaan hyvin yksimielisiä. Rekisteri-ilmoitusten paikkansapitävyyden tarkastusta ja niiden tietojen täsmäyttämistä muihin tilintarkastuksen tarkastuskohteiden tietoihin edellyttävät Korkeamäki (2017, 92), Ruohonen (2020, 257–258), Suomen Tilintarkastajat ry (2021a, 17) ja Tomperi (2018, 77), joista monet käyttävät esimerkkitapauksena negatiivisesta omasta pääomasta tehtyä ilmoitusta. Tarkastettaviin rekistereihin katsotaan lukeutuvan kaupparekisteri-ilmoitusten lisäksi Verohallinnon ylläpitämät rekisterit (Ruohonen 2020, 258–259).

Tilintarkastajan tehtäväksi hallinnon tarkastuksessa voidaan nähdä kuuluvan veroasioita koskevien velvoitteiden hoitamisen tarkastaminen (Ruohonen 2020, 259; Tomperi 2018, 80; Suomen Tilintarkastajat ry 2021a, 17). Suomessa kuitenkin Verohallinto suorittaa varsinaisen verotarkastuksen (Vero 2018). Tilintarkastajan on siten arvioitava omaa rooliaan tarkastaessaan verotusta. Verotuksen tarkastus tulee pitkälti suoritetuksi tilinpäätöksen ja kirjanpidon tarkastuksen yhteydessä, mutta hallinnon tarkastuksessa tilintarkastaja perehtyy erityisesti siihen, että veroilmoitukset on annettu, yhtiö on ottanut toiminnassaan huomioon sitä koskevat verolait eikä yhtiö ole syyllistynyt verovilppiin tai veronkiertoon (Ruohonen 2020, 259–260). Korkeamäki (2017, 95) ja Tomperi (2018, 79) katsovat lisäksi hallinnon tarkastuskohteisiin kuuluvan yhtiön vakuutusten tarkastamisen, sillä vakuutusurva kertoo siitä, onko yhtiön johto täyttänyt huolellisuusvelvoitteensa.

Yllä esiteltyt hallinnon tarkastuksen tarkastuskohteet eivät ole tyhjentävä listaus siitä, mitä kaikkea hallinnon tarkastukseen voidaan katsoa kuuluvan. Suomen Tilintarkastajat ry (2021a, 17) toteaa, että hallinnon tarkastukseen on tarvittaessa otettava mukaan myös sellaisia erillisiä tarkastuskohteita, jotka ovat kokonsa tai luonteensa perusteella muista liiketoimista jotenkin poikkeavia. Tämä rinnastuu myös tilintarkastuksen laadun yhteydessä esiteltyyn näkemykseen siitä, että tilintarkastusevidenssin riittävä kerääminen on tärkeä tekijä tilintarkastuksen laadun muodostumisessa (DeAngelo 1981; Francis 2011). Hallinnon tarkastuksessa on kuitenkin tärkeää muistaa TTL:n 3:5.5 §:n vahingonkorvausvelvollisuus sekä lakien ja yhtiöjärjestyksen noudattaminen. Lain säädösten perusteella päätetään, miten ja mitä asioita tarkastuskohteesta tarkastetaan, sillä tilintarkastajan tehtävänä on saada kohtuullinen varmuus siitä, onko johto toiminnallaan tullut esimerkiksi velvolliseksi korvaamaan vahinkoja.

3.5 Hallinnon tarkastuksen raportointi

Suoritetusta tilintarkastuksesta annetaan tilintarkastajan allekirjoittama ja päiväämä tilintarkastuskertomus, jossa huomautetaan tarvittaessa johdon vahingonkorvausvelvollisuudesta tai yhteisöä sääntelevien lakien tai yksittäistä yhtiötä koskevien sääntöjen rikkomisesta (TTL 3:5 §). Huomautusvelvollisuus voi syntyä näistä kummastakin syystä jopa samanaikaisesti (Ruohonen 2020, 99). Lakisääteisen raportoinnin lisäksi tilintarkastaja voi huomauttaa havainnoistaan myös muilla vapaaehtoisilla tavoilla vähäisempien virheellisyyksien osalta. Tilinpäätöspöytäkirjassa annetaan huomautus johdolle sellaisissa tilanteissa, että edellytykset julkiselle tilintarkastuskertomuksessa huomauttamiselle eivät täyty, mutta havainnot tulee kuitenkin saattaa vastuuvollisten tietoon ja niiden käsittelyä edellytetään tilintarkastuslain mukaisesti (Suomen Tilintarkastajat ry 2020, 342–343). Tilintarkastaja voi myös antaa tarkastuksesta asiakkaalle epämuodollisia tarkastusmuistioita sekä suullisesti raportoida havainnoistaan, jos niiden merkitys on vähäinen (Tomperi 2018, 174). Periaatteena valittaessa

raportointitapaa pidetään siten sitä, miten havainto suhtautuu määritettyyn olennaisuuteen.

Kuten aiemmin todettiin, on tilintarkastuskertomus lakisääteinen ja julkinen, jolloin tilintarkastajan tulee punnita sitä, millaisista hallinnon tarkastuksen yhteydessä tehdyistä havainnoista tulee raportoineeksi siinä. Mikäli osakeyhtiölakia, siinä viitattua muun lain säännöstä tai yhtiöjärjestyksestä rikotaan olennaisesti ja ilmeisesti, tulee tilintarkastajan huomauttaa siitä tilintarkastuskertomuksella, vaikka mitään vahinkoa ei olisi edes tapahtunut. Muiden lakien säännösten rikomisesta huomauttaminen tulee kysymykseen silloin, kun johdon voidaan katsoa laiminlyöneen huolellisuusvelvoitettaan. Vahingonkorvauksesta tilintarkastuskertomuksella pätevät samat edellytykset olennaisuudesta ja ilmeisyydestä. (Suomen Tilintarkastajat ry 2021a, 20–21.)

Hallinnon tarkastuksen yhteydessä tehtyjen havaintojen raportoinnista tilintarkastuskertomuksella tulee ottaa huomioon muutamia teknisluonteisia seikkoja. Suomen Tilintarkastajat ry:n (2021a) suosituksessa hallinnon tarkastuksen yhteydessä tehdyistä havainnoista ohjataan raportoimaan tilintarkastuskertomuksen ”Huomautukset”-otsikon alla Muut raportointivelvoitteet -osiossa sen sijaan, että havainnot esitettäisiin yhdessä tilinpäätöksestä tehtyjen havaintojen kanssa. (Suomen Tilintarkastajat ry 2021a, 9–10, 23–24.) Sekä Ruohonen (2020, 212) että Suomen Tilintarkastajat ry (2021a, 24) näkevät tilintarkastuskertomuksella huomauttamista edellyttävänä tilanteena esimerkiksi sen, että yhtiö ei ole antanut rekisteri-ilmoitusta negatiivisesta pääomasta. Tällöin tieto on olennainen, sillä se vaikuttaa mahdollisesti sijoittajien taloudelliseen päätöksentekoon.

Tilintarkastuspöytäkirjassa tilintarkastaja voi raportoida sellaisista hallinnon puutteista ja virheellisyyksistä, jotka eivät täytä olennaisuuden määritelmää ja joista lausumista ei edellytetä tilintarkastuslain mukaisessa tilintarkastuskertomuksessa (Ruohonen 2020, 128). Suomen Tilintarkastajat ry (2020, 346) on antanut ei-olennaisten havaintojen lisäksi muita esimerkkitalanteita, joissa hallinnon tarkastuksen havainnoista voidaan raportoida tilintarkastuspöytäkirjassa, kuten puutteet sisäisissä kontrollijärjestelmissä, epätäydelliset rekisteritiedot sekä puutteellisuudet pöytäkirjoissa ja vakuutusurvassa.

Aina havainnosta raportoinnin ei tarvitse tapahtua virallisten dokumenttien kautta tai vasta tarkastusprosessin loppuvaiheessa. Kuten kaikessa tilintarkastuksessa, myös hallinnon tarkastuksessa tilintarkastaja voi tarkastuksen kulun yhteydessä kertoa havaintonsa yhtiön johdolle muistioilla tai suullisesti, jotta he ehtivät vastata näiden havaintojen korjaamiseen jo ennen tilintarkastuskertomuksen tai -pöytäkirjan antamista (Suomen Tilintarkastajat ry 2021a, 19, 27). Tarkastusprosessin kulku vaikuttaa siten osittain siihen, millaiseksi lopullinen virallisia vaatimuksia noudattava raportointi muotoutuu. Tärkeää on kuitenkin muistaa, millainen merkitys oikeamuotoisella tarkastuskertomuksella on tilintarkastuksen laatuun (Francis 2004, 2011; Defond & Zhang 2014; Rajgopal ym. 2021). Siten raportointiin kannattaa kiinnittää erityistä huomiota myös hallinnon tarkastuksen yhteydessä tehdyistä havainnoista huomautettaessa.

3.6 Hallinnon tarkastus Ruotsissa

Kuten jo johdannossa kerroin, on hallinnon tarkastus käytössä myös Ruotsissa. Tässä kappaleessa käsittelen hallinnon tarkastusta ruotsalaisen tilintarkastuslain (revisionslag, RL) ja osakeyhtiölain (aktiebolagslag, ABL) näkökulmasta sekä esittelen Ruotsin tilintarkastajien FAR:n päivitetyn suosituksen RevR209 Förvaltningsrevisionin, joka ohjaa hallinnon tarkastuksen suorittamista samalla tavoin kuin Suomen Tilintarkastajat ry:n (2021a) suositus. FAR:n suositus on suunnattu ensisijaisesti osakeyhtiöiden hallinnon tarkastukseen ja se perustuu tilintarkastuskäytäntöön sekä ruotsalaiseen lainsäädäntöön, joista keskeisimpänä lakina osakeyhtiölakiin. Suosituksen suunnittelussa on otettu huomioon näiden lisäksi ISA-standardit. Suosituksen keskeisenä sisällöllisenä erona suomalaisen vastaavaan on, että siinä annetaan ohjeistusta myös verotuksen tarkastamiseen liittyen, mikä johtuu siitä, että Ruotsissa lainsäädännössä on asetettu osa verotuksen valvontatoimenpiteistä tilintarkastajille. (FAR 2019, 1.1, 1.3, 3.2, 4.4.)

Vaikka tilintarkastuslaki on Ruotsissa erillinen osakeyhtiölaista, toistetaan monet tilintarkastuslain säädökset lähes samansisältöisinä uudelleen osakeyhtiölaissa. RL:n 5 §:n mukaan tilintarkastus kohdistuu tilinpäätökseen, kirjanpitoon ja hallinnon tarkastukseen siinä laajuudessa ja tarkkuudessa kuin hyvä tilintarkastustapa ja ammatillinen skeptisyys edellyttävät. ABL:n 9:3 §:ssä hallinnon tarkastusta on täsmennetty vielä erikseen koskemaan nimenomaan hallituksen ja toimitusjohtajan toimien tarkastusta. Tässä luvussa käytän johdon käsitettä ABL:n näkökulmasta. Hallitus on osakeyhtiöissä pakollinen, ja se vastaa yhtiöstä ja sen asioiden huolehtimisesta tarkoituksenmukaisesti toimimalla sekä varmistamalla, että varainhoitoa ja kirjanpitoa hoidetaan ja valvotaan. Hallituksen on myös seurattava yhtiökokouksen päätöksiä. Hallituksen valitsema toimitusjohtaja huolehtii juoksevista tehtävistä hallituksen ohjeiden mukaisesti. (ABL 8:1 §, 8:4 §, 8:27 §, 8:29 §; FAR 2019, 2.3, 2.10.)

Osakeyhtiölaissa mainitun hyvän tilintarkastustavan noudattamisen lisäksi hallinnon tarkastusta ohjaavat kyseisen lain pykälät 33–35, jotka myös määrittävät tilintarkastajan vastuuta ja tehtäviä tilintarkastuskertomuksessa huomauttamisen kautta (FAR 2019, 2.12, 3.1). Samalla tavoin Suomessa hallinnon tarkastus perustuu pitkälti tilintarkastuskertomuksessa esitettäviin havaintoihin (TTL 3:5.5 §). Tilintarkastuskertomuksessa on huomautettava, mikäli johtoon kuuluva henkilö on toiminnallaan tai laiminlyönnillään aiheuttanut korvausvelvollisuuden (ersättningsskyldighet) tai tilintarkastaja havaitsee johdon toimineen osakeyhtiölain, vuosikertomuslain (årsredovisningslag) tai yhtiöjärjestyksen vastaisesti (ABL 9:33 §; RL 29 §). Lisäksi hallinnon tarkastukseen liittyvä ABL:n 9:33 § edellyttää johdon vastuuvapaudesta lausumista osana tilintarkastuskertomusta. Vastuuvapaudesta lausuminen on täten olennainen osa hallinnon tarkastusta. FAR:n (2019, 1.2) suosituksessa hallinnon tarkastuksen pääasialliseksi tavoitteeksi onkin asetettu vastuuvapaudesta lausuminen, mutta tilintarkastajan tulee huomauttaa ABL:n 9:35 §:n mukaan myös muista olennaisista havainnoistaan,

jos osakkeenomistajien koetaan olevan oikeutettuja kuulemaan niistä. Suomessa sen sijaan hallinnon tarkastus suoritetaan yhä, vaikka tilintarkastaja ei ole enää lain mukaan velvoitettu ottamaan kantaa vastuuvapauden myöntämiseen (Ruohonen 2020, 119).

Niin Suomessa kuin Ruotsissa olennaisuuden määritelmä toistuu hallinnon tarkastuksen yhteydessä. Myös Ruotsissa on havaittu ammatillisella harkinnalla määriteltävän olennaisuuden haastavuus hallinnon tarkastuksessa, sillä siinä tulee ottaa huomioon sekä määrällisiä että laadullisia asioita, mikä selittää osaltaan hallinnon tarkastuksissa usein käytettävää muuta tarkastusta matalampaa olennaisuutta (FAR 2019, 3.3). Kuitenkin myös FAR (2019, 3.3) toteaa, että hallinnon tarkastusta ja siitä raportointia ohjaa olennaisuusperiaate eli esimerkiksi korvausvaatimuksesta ei tarvitse huomauttaa tilintarkastuskertomukselle, jos se ei täytä olennaisuuden määritelmää. Vaikka riskiperusteista tilintarkastusta ei suoraan mainita Ruotsin suosituksessa, voi hallinnon tarkastuksen nähdä perustuvan Suomen tavoin myös siellä siihen. Aiemmin mainitun olennaisuuden lisäksi tarkastuksen lähtökohtana toimii riskisyys ja tilintarkastajan on kerättävä ymmärrystä yrityksestä ja sen toimintaympäristöstä, sisäisistä kontroleista ja johtamisesta olennaisten riskien arvioimiseksi (FAR 2019, 3.2). Tällöin tilintarkastaja tulee siis suorittaneeksi riskiperusteisen tilintarkastuksen mukaisen riskiarvion. Samalla lailla olennaisuus ja riskit otetaan huomioon verotusta tarkastettaessa, minkä yhteydessä tarkastuksella pyritään tekemään havaintoja viivästyneistä veromaksuista ja väärin annetuista veroilmoituksista. Näiden osalta tilintarkastaja arvioi huomautuksia antaessaan maksusuorituksen kokoa, myöhästymisten lukumäärää, myöhästymisen syytä ja kestoja sekä mahdollista virheiden korjaamista (FAR 2019, 4.2–3.)

Vastuuvapaudesta lausumista on suosituksessa perusteltu sillä, että sitä arvioitaessa tulee samalla huomioineeksi riskit yhtiötä kohtaan jo aiheutuneista tai tulevaisuudessa aiheutuvista taloudellisesta vahingoista (FAR 2019, 3.9, 3.16). Suosituksessa on havaittavissa siten lainsäädäntöön verrattuna tarkennus korvausvastuusta mainitsemalla sen kohdistuminen yhtiöön ja rajaamalla korvaukset taloudellisiin vahinkoihin. Suomen lainsäädännössä kohdistuminen yhtiöön on huomioitu jo TTL:n 3:5.5 §:ssä, mutta viittaukset talouteen ovat puutteellisia. Erona korvausvastuussa ja vahingonkorvausvastuussa (skadeståndsansvar) on, että vahingonkorvauksessa vahingon tulee olla jo todettu ja se voi aiheutua yhtiön lisäksi muun muassa osakkeenomistajalle (ABL 29:1 §; FAR 2019, 3.11). Huomionarvoista on, kuinka lainsäädäntö vaihtelee Suomen ja Ruotsin välillä, sillä Suomessa hallinnon tarkastuksen yhteydessä käytetty vahingonkorvausvelvollisuus pätee ainoastaan yhtiötä kohtaan TTL:n 3:5 §:n mukaisesti. Tilintarkastajan arvioidessa vastuuvapautta ottaa hän huomioon vain edellä mainittujen hallituksen ja tilintarkastajan lakisääteisten tehtävien noudattamisen sen sijaan, että vastuuvapauden kohdalla arvioitaisiin yhtiön sisäisesti sovittujen tehtävien toteutumista, mitkä eivät täten kuulu myöskään osaksi hallinnon tarkastusta (FAR 2019, 3.13).

FAR:n (2019) suositus hallinnon tarkastuksesta ei niinkään ota kantaa itse tarkastustoimenpiteiden suuntaamiseen tai toteuttamiseen, vaan enemmänkin se

selkiyttää hallinnon tarkastuksen tavoitteita ja mihin lakipykäliin tarkastus perustuu, kun taas Suomen Tilintarkastajat (2021a, 16–17) esittelivät erikseen myös tarkastuskohteita. Vaikka tilintarkastajalla on oikeus huomauttaa tilintarkastuskertomuksella myös epäilyistään toiminnan jatkuvuuden suhteen, ei hän saa ottaa kantaa kannattavuuteen tai johdon toiminnan tehokkuuteen ja tarkoituksenmukaisuuteen (ABL 9:31 a §, 9:35 a §; RL 31 a §). Ruotsissa tarkoituksenmukaisuustarkastuksen välttäminen nostetaan siten esiin jo itse lainsäädännössä. FAR (2019, 3.6) on myös suosituksessaan esitellyt erikseen tapoja suhteuttaa hallinnon tarkastusta pienempiin yhtiöihin. Näistä lakipykälien viittauksista yhdessä suosituksen kanssa on kuitenkin havaittavissa, kuinka paljon samankaltaisuutta hallinnon tarkastuksessa on Suomen ja Ruotsin välillä. Suurimmat eroavaisuudet liittyvät vastuuvapaudesta lausumiseen ja tietyiltä osin verotukseen.

3.7 Hallinnon tarkastuksen tutkimus

Suomessa hallinnon tarkastusta on tutkinut Kosonen (2005) väitöskirjassaan, jossa hän perehtyi tilintarkastuksen ja myös hallinnon tarkastuksen historiaan sitä sääntelevien lakien sekä alan kirjallisuuden ja julkaisujen kautta vuoden 1895 osakeyhtiölaista eteenpäin. Hänen mukaansa hallinnon tarkastus on luettu osaksi tilintarkastusta tästä lähtien ja se miellettiin yhä tutkimuksen toteutusajankohdalla periaatteeltaan samaksi eli laillisuusvalvonnaksi, kuten nykypäivänäkin. 1950-luvulla hallinnon tarkastuksesta oli eriäviä mielipiteitä siitä, kuuluuko sen olla tarkoituksenmukaisuustarkastusta. 1990-luvusta lähtien tarkoituksenmukaisuuden kaltaisen haasteen aiheutti konsultointi, sillä hallinnon tarkastus oli toiminnaltaan jopa liian lähellä sitä. Hallinnon tarkastus on vuosikymmenien aikana toistuvasti palannut puhuttamaan tilintarkastusalan ammattilaisia, sillä se mielletään yhdeksi tilintarkastuksen haastavimmista tarkastuskohteista, mikä testaa tilintarkastajan kyvykkyyttä. (Kosonen 2005, 23, 222, 225–226, 236–237, 241.)

Torpo (2012) tutki väitöskirjassaan omistajajohtoisten osakeyhtiöiden tilintarkastusta seuraamalla tilintarkastajien tekemiä havaintoja tilintarkastusaineistosta ja haastatteleamalla heitä asiasta. Tutkimuksen aikana kävi ilmi, että hallinnon tarkastus on keskeisessä roolissa tilintarkastusta, sillä 43 prosenttia laboratorio-olosuhteissa tehdyistä havainnoista koski hallinnon tarkastusta. Hallinnon tarkastuksen havainnot kuitenkin kytkeytyvät herkästi muuhunkin tarkastukseen eikä tarkkaa luokittelua voida tehdä siitä, ovatko ne nimenomaan hallinnon tarkastusta. Luku osoittaa silti, kuinka painottunut rooli hallinnon tarkastuksella on. Toisaalta hallinnon tarkastus saattaa tulla käsittäneeksi myös sellaisia asioita, jotka eivät välttämättä enää kuulu siihen ja saattavat olla sen sijaan liiketoiminnan tarkoituksenmukaisuuden arviointia. Tilintarkastajat myös suuntaavat tarkastustoimenpiteitä tutkimuksen mukaan painottuen sisäisen valvonnan tarkastukseen. Huomionarvoista on se, että erityisesti pienyhtiöiden osalta tilintarkastaja ohjeistaa korjaamaan tilintarkastuksessa, mukaan lukien hallinnon

tarkastuksessa, havaitsemiaan virheellisyyksiä ennen tilintarkastuskertomuksen antamista, jotta voi antaa puhtaan kertomuksen. (Torpo 2012, 3, 98, 100, 173, 211, 224.)

Koska TTL:n 3:5.5 § kattaa myös yhtiöjärjestyksen rikkomisen tarkastuksen, on Vahtera (2019) käsitellyt artikkelissaan tilintarkastajan roolia kyseisen osaluheen tarkastajana huomautus- ja vahingonkorvausvelvollisuuksien kautta. Tilintarkastajan tehtävänä on tarkastaa, että johdon päätöksenteko ja päätösten toteuttamiset ovat tapahtuneet tilikaudella sovellettavassa rekisteröidyssä yhtiöjärjestyksessä mainitulla toimialalla. Huomauttamisvelvollisuutta ei kuitenkaan synny, jos toimialan ylitys on tehty osakkeenomistajien suostumuksella. Toimialaan liittyvä rikkomus voi osoittaa johdon huolimattomuutta, mutta toisaalta kertoa myös tarpeesta muuttaa yhtiöjärjestystä. (Vahtera 2019, 57, 60, 62–63, 69, 71, 72.) Mielenkiintoista on, kuinka toimialamääräyksestä huomauttaminen saattaa toimia asiakkaalle apuna liiketoiminnallisia päätöksiä tehdessä, jolloin huomauttaminen saattaa palvella yhtiön tarkoituksenmukaisuutta, joka taas ei ole osa hallinnon tarkastusta.

Yhtiöjärjestyksen noudattamista tarkastetaan kokonaisuudessaan osakeyhtiölakiin perustuvien ja vapaaehtoisten määräysten osalta, mutta tarkastusta tulee kohdistaa etenkin lain perusteella tehdyn toimialamääräykseen noudattamiseen sekä osakeyhtiölaista poikkeamista koskeviin määräyksiin. On kuitenkin huomattava, että rekisteröidyn yhtiöjärjestyksen sisällön lainmukaisuuden tarkastuksen ei oleteta kuuluvan tilintarkastajan vastuulle. Tilintarkastajan on myös kiinnitettävä huomiota siihen, että yhtiöjärjestyksen määräyksiä toimivallanjanosta on noudatettu eikä päätöstä ole tehty elimessä, joka ei ole siitä yhtiöjärjestyksen mukaan vastuussa. Myös Vahtera (2019) toivoo tarkennusta hallinnon tarkastukseen. (Vahtera 2019, 62–63, 65–68, 71, 73.)

Suomalaisen tutkimuksen lisäksi hallinnon tarkastusta ovat tutkineet Burrowes ja Persson (2000) ruotsalaisten tilintarkastajien kyselytutkimuksella ja haastatteluilla. Tutkijat näkevät hallinnon tarkastuksen ensisijaisena tarkoitukseksi, että sen avulla johdosta eriytyneelle omistukselle voidaan tarjota sellaista informaatiota, jota ilman tilintarkastajaa heidän ei olisi mahdollista saada. Hallinnon tarkastus merkitys on erityisen korostunutta täten yksityisen sektorin yhtiöissä ja niiden hallintoon liittyvien ongelmien tunnistamisessa. (Burrowes & Persson 2000.) Mielenkiintoista on havaita, kuinka Burrowes ja Persson (2000) näkevät hallinnon tarkastuksen roolin olevan tärkeä juuri omistajuuden ja johdon eriytymisen vuoksi, kun taas Torpon (2012) tutkimustulosten mukaan hallinnon tarkastus muodostaa suuren osan tarkastuskohteista myös omistajajohtoisissa yrityksissä. Burrowes ja Persson (2000) tunnistivat tutkimuksessaan tilintarkastajien tarpeen hallinnon tarkastusta tarkemmin ohjaaville standardeille ja alan toimijoiden tarjoamille ohjeistuksille tarkastusprosessin suorittamista varten.

Burrowes ja Persson (2000) käyttävät englanninkielistä termiä *management audit* käsitellessään suomalaisen hallinnon tarkastuksen kaltaista ilmiötä. Brender, Yzeiraj ja Fragniere (2015) hyödyntävät samaa termiä sen sijaan Sveitsiin sijoittuvassa tutkimuksessaan kuvaillessaan ulkoisesta laskentatoimesta erillistä

hallinnon tarkastusta, jolla arvioidaan sitä, kuinka hyvin johto suoriutuu yhtiön strategian toteuttamisesta ja hyvän hallinnointitavan (corporate governance) noudattamisesta. Kuitenkin Brender ym. (2015) viittaavat artikkelinsa teoriaosassa Burrowesin ja Perssonin (2000) määritelmään hallinnon tarkastuksesta, joten erilaisesta käsitystavasta huolimatta voin nähdä tutkimuksen olevan relevantti oman tutkielmani kannalta. Kun hallinnon tarkastus ymmärretään enemmän johdon tavoitteiden saavuttamisen kautta, on se lähempänä taas tarkoituksemukaisuuden näkökulmaa. Tässäkin yhteydessä hallinnon tarkastuksen tavoitteena pidetään kuitenkin samaa ajatusta kuin muussa aiemmin käytetyssä kirjallisuudessa eli hallinnon tarkastuksen suorittamisella tarjotaan tietoa yhtiön sidosryhmille, jota he eivät voi itsenäisesti hankkia (Brender ym. 2015).

Hallinnon tarkastuksen läpikäyneiden yhtiöiden odotetaan tilintarkastuksen tavoin saavan raportin lopullisesta tarkastuksesta, mutta niiden edustajilla nähdään myös olevan oikeus puuttua tarkastustoimenpiteisiin (Brender ym. 2015). Hallinnon tarkastus tässä yhteydessä esittäytyy enemmän tarkastuksena, joka on mahdollista suorittaa tilintarkastuksesta irrallisena. Lisäksi erona suomalaiseseen käsitykseen hallinnon tarkastuksesta on se, että asiakkaalla ei ole mahdollisuutta vaikuttaa tällä tavoin tarkastustoimenpiteiden suuntaamiseen. Vaikka kolmasosa tutkimukseen osallistuneista kannatti sisäisen tarkastajan käyttöä, myönsi osa ulkoisen tilintarkastajan käytön vahvuutena olevan riippumattomuus. Tutkittavat myös kokivat tilintarkastuksen käsittelevän enemmän menneisyyttä, kun hallinnon tarkastus ottaa kantaa myös tulevaisuuteen. (Brender ym. 2015.) Suomessakin tilintarkastuksen mukaiseen hallinnon tarkastukseen liittyy toiminnan jatkuvuuden eli tulevaisuuden arviointi.

4 TUTKIMUKSEN AINEISTO JA MENETELMÄT

4.1 Tutkimusaineisto ja hankintamenetelmä

Tutkimuksessa käytetään tilintarkastajien haastatteluja aineistona tutkimuskysymyksen asettelun ja hallinnon tarkastuksen laadulliseen luonteen vuoksi. Haastattelut ovat puolistrukturoituja haastatteluja, joita voidaan nimittää myös teemahaastatteluiksi, sillä niiden tavoitteena on kattaa tutkimuskysymyksen kannalta keskeisiä aihealueita (Vilkkä 2021, 219, 223). Näiden aihealueiden valinnassa voidaan käyttää apuna tutkimuksen kannalta keskeisiä käsitteitä (Hirsjärvi & Hurme 2009, 66). Tässä tutkimuksessa teemoiksi ovat valikoituneet hallinnon tarkastus, tilintarkastuksen laatu ja hallinnon tarkastuksen laatu. Tutkijan tehtävänä haastatteluissa on johtaa keskustelun kulkua valittujen teemojen ympärillä (Vilkkä 2021, 226). Samalla tutkijan on oltava valmis muokkaamaan aineistonkeruun kulkua, sillä juuri vuorovaikutuksellisuuden ymmärtäminen on haastatteluaineistojen etu (Eskola & Suoranta 2008, 85, 93). Vilkkä (2021, 223) toteaa, että teemahaastattelut soveltuvat aineistoiksi sellaisiin tutkimusaiheisiin, joita käsittelevää tutkimusta on vasta hyvin rajallisesti. Hallinnon tarkastuksen laatua ei ole juurikaan aiemmin tutkittu, joten tästä syystä päädyin keräämään aineiston teemahaastatteluilla.

Hirsjärvi ja Hurme (2009, 48) nostavat teemahaastattelun ja puolistrukturoidun haastattelun väliseksi eroksi sen, että teemahaastattelussa haastatteluille yhteistä on teemat, kun taas puolistrukturoidussa haastattelussa kysymyksien esittämistavassakin voi olla samankaltaisuutta. Oma haastattelurunkoni on tukisanojen sijaan enemmän kysymyspainotteinen, joten tästä syystä haastattelijani kuvastaa paremmin puolistrukturoidun haastattelun määritelmä kuin teemahaastattelun. On tiedostettava, että haastattelurungon pohjautuminen kysymykseen voi muodostua ongelmalliseksi, sillä tutkija tulee jo sillä määritelleeksi haastattelun kulkua (Vilkkä 2021, 230). Haastattelujen alussa olen kertonut tutkittaville, että heillä on mahdollisuus missä vaiheessa tahansa vapaasti kertoa asiasta tai palata kysymykseen, ja tällä tavoin tiedostanut haastattelurungon mahdollisen rajoittavuuden. Kuitenkin haastattelukysymykset myös keskittyttävät muutama teemaan, joten käytän tässä tutkielmassa aineistoa kuvaamaan sekä teemahaastattelun että puolistrukturoidun haastattelun käsitettä rinnakkain.

Vaikka puolistrukturoidussa haastattelussa on käytössä haastattelurunko tutkijan apuna, toimii se ainoastaan lähtökohtana, sillä kysymysten esittämistapa ja järjestys voivat vaihdella haastatteluittain tutkittavien näkökulmista johtuen (Eskola & Suoranta 2008, 16, 86). Omissa haastatteluissani katoen sisällöllisesti haastattelurungon kysymykset, mutta vaihtelevassa järjestyksessä hieman eri sanamuodoin. Haastateltavan vastatessa joihinkin kysymyksiin, saattoi hän antaa osittain vastausta jo johonkin toiseenkin, kuten hallinnon tarkastuksen suorittamasta kuvaillessaan siitä raportointiin. Tämänkaltaisista syistä haastattelurunkoa ei noudatettu täysin sellaisenaan jokaisessa haastattelussa.

Laadullisessa tutkimuksessa keskiössä ei ole aineiston määrä, vaan se, kuinka hyvin aineistonkeruuseen tarkoitettut haastattelukysymykset kattavat tutkimuksen aihealueiden sisällön ja kuinka haastatteluaineisto työstetään tutkimustuloksiksi (Eskola & Suoranta 2008, 18; Vilka 2021, 234). Haastateltaviksi valikoitui neljä tilintarkastajaa, joista kolme haastattelin ja joista yksi vastasi haastattelurungon hallinnon tarkastusta koskeviin kysymyksiin kirjallisesti. Lisäksi täydensin aineistoa tilintarkastuksen laadun osalta kandidaatintutkielmaani kerätyillä kahden tilintarkastajan haastatteluilla ja yhden tilintarkastajan kirjallisilla vastauksilla (Hautala 2020). Tiedot haastateltavista esitellään kootusti alla olevassa taulukossa.

TAULUKKO 1 Haastateltavien tiedot

Tilintarkastaja	Auktorisointi	Tilintarkastus- kokemus vuo- sina	Big 4 vai muut	Haastattelun toteutus
A	Ei	alle 10	Big 4	Kasvokkain, 1.11.2020, kesto 38 min
B	HT	20–29	Muut	Puhelimitse, 3.11.2020, kesto 28 min
C	KHT	30–39	Muut	Sähköpostitse, 1.11.2020
D	Ei	alle 10	Big 4	Kasvokkain, 14.10.2021, kesto 52 min
E	HT	30–39	Muut	Sähköpostitse, 20.10.2021
F	HT	10–19	Muut	Kasvokkain, 1.11.2021, kesto 58 min
G	HT	alle 10	Muut	Kasvokkain, 3.11.2021, kesto 1 h 15 min

Lähetin lokakuussa 2021 sähköpostitse haastattelupyynnön tilintarkastajille. Osan haastateltavien yhteystiedoista sain aiemmin haastattelemltani tilintarkastajilta ja osan yhteystiedot heidän edustamiensa yritysten verkkosivuilta.

Haastateltavia ei valittu satunnaisotannalla, vaan harkinnanvaraisemmin. Harkinnanvaraisuus on tavallista laadullisessa tutkimuksessa, koska siinä kerätään tietoa käsityksistä eikä pyritä muodostamaan yleistyksiä (Hirsjärvi & Hurme 2009, 58–59). Pysin saamaan haastateltaviksi sekä vähemmän että kauemman aikaa tilintarkastuksen parissa työskennelleitä, sillä esimerkiksi tilintarkastuksen laatuun vaikuttajina tekijöinä pidetään ammattitaitoa, työkokemusta ja auktorisointia (Carcello ym. 1992; Francis 2011; Knechel ym. 2013). Erilaisilla ammatillisilla taustoilla olevien tilintarkastajien valinta oli mielestäni perusteltu syy, sillä sen avulla pystyin kartoittamaan mahdollisia erilaisia näkemyksiä tilintarkastuksen ja hallinnon tarkastuksen laatuun vaikuttavista tekijöistä. Haastateltavien anonymiteetin säilyttämiseksi työkokemusta vuosina kuvastaa luokittelut kymmenen vuoden välein. En pitänyt auktorisointia ehdottomana vaatimuksena tutkimukseen osallistumiselle, sillä haastatellut auktorisoimattomat tilintarkastajat kuitenkin toimivat tilintarkastuksen asiantuntijatehtävissä.

Haastateltavista suurempi osuus on yksityisyrittäjänä toimivia tilintarkastajia tai pienissä tilintarkastusyhteisöissä työskenteleviä, mutta kolmella heistä on aiempaa taustaa Big 4 -yhtiöissä työskentelystä. Yksin työskentelevillä tai pienissä tilintarkastusyhteisöissä työskentelevillä tilintarkastajilla ei ole mahdollisuutta käyttää yhtä kattavaa sisäistä laadunvarmistusprosessia kuin suurilla tilintarkastusyhteisöillä (Halonen & Steiner 2010, 26). Tilintarkastuksen ja hallinnon tarkastuksen laadun tutkimisen näkökulmasta rajaus tilintarkastusyhteisön koon mukaan olisi saattanut vaikuttaa tutkimustuloksiin, mutta koska tutkimuksen tavoitteena oli selvittää tilintarkastajien kokemuksia hallinnon tarkastuksen laadusta yleisemmällä tasolla, en kokenut tarvetta rajoittaa valintaa tietyissä tilintarkastusyhteisöissä toimiviin tilintarkastajiin. Tämä olisi myös hidastanut tutkimusprosessia haastateltavien löytämisen osalta.

Kaikilla haastateltavilla on kokemusta useammista eri yhtiömuodoista. Asiakkaat kuitenkin painottuvat osakeyhtiöihin, mikä on osittain varmasti seurausta yhtiömuodon yleisyydestä. Tämä oli hyvä asia tutkimuksen rajauksen näkökulmasta. Tarkastettavien osakeyhtiöiden koko kuitenkin vaihtelee tilintarkastajilla siitä huolimatta, työskentelevätkö he isossa tilintarkastusyhteisössä vai eivät. Kokemus osakeyhtiöistä painottuu suurimmalla osalla haastateltavista omistajajohtoisiin yrityksiin, mutta heillä on myös kokemusta yhtiöistä, joissa omistus ja johto ovat toisistaan erillisiä. Tällöin haastateltavilla on asiantuntemusta arvioida hallinnon tarkastuksen merkitystä ja sen tavoitteita erilaisten osakeyhtiöiden näkökulmasta. Vaikka haastatteluissa haastateltavat olisivat antaneet itsestään tai asiakkaistaan tarkempia tietoja, ei niitä esitellä tässä tarkkuudessa tutkimukseen osallistujien anonymiteetin säilyttämisen vuoksi.

4.2 Aineiston analysointi

Haastattelut nauhoitettiin, minkä jälkeen litteroin ne kirjalliseen muotoon erillisiin Word-tiedostoihin, jotta analysointivaiheessa pystyin tekemään merkintöjä niihin. Litteroinnin tarkkuutta valittaessa tutkijan on huomioitava tutkimuksen

tavoitteet ja valittu analysointimenetelmä (Vilka 2021, 250). Tässä tutkimuksessa mielipiteet ja käsitykset olivat niiden esittämistapaa tärkeämpiä. Litteroin haastattelut kokonaisuudessaan säilyttäen niissä puhekielisyyden, mutta en merkinnyt aineistoon litterointisymbolein erikseen kielellisiä seikkoja, kuten taukojen pituuksia tai intonaatioita. Tilintarkastaja C:n ja tilintarkastaja E:n vastaukset olivat jo valmiiksi kirjallisessa muodossa, joten litterointivaiheesta eteenpäin käsitelin näitä aineistoja samalla tavoin kuin muita haastatteluja.

Aineiston analysointimenetelmäksi valitsin sisällönanalyysin. Tälle analysointimenetelmälle on ominaista se, että kirjallisen ilmaisun sijaan keskitytään siihen, millaisia merkityksiä aineistosta on löydettävissä tutkimusaiheeseen liittyen (Tuomi & Sarajärvi 2009, 104). Tästä syystä myös litteroinnin tarkkuus valikoitua aiemmin mainitsemalleni tasolle. Aineiston esitysmuodon muokkaamisen jälkeen sisällönanalyysin seuraavassa vaiheessa käytetään apuna teemoittelua ja tyypittelyä. Teemoittelulla aineistosta tehtyjä havaintoja järjestellään niiden teemojen eli käsiteltyjen aihealueiden mukaan ryhmiin. Nämä teemoiteltujen ryhmien havainnot jaotellaan vuorostaan tyypittelyä käyttäen havaittavien yhdenmukaisuuksien mukaan omiin alaryhmiinsä. (Tuomi & Sarajärvi 2009, 93.) Ryhmittelyä sekä tutkimuksen kannalta keskeisiin käsitteisiin liittyvien havaintojen jaottelua voidaan pitää aineiston koodauksena, minkä tarkoituksena on kategorisoida aineistosta tehtäviä huomioita keskenään samankaltaisiin joukkoihin. On kuitenkin muistettava, että se on vain yksi vaihe analyysistä sen sijaan, että se olisi aineistolla suoritettava analyysi kokonaisuudessaan. (Coffey & Atkinson 1996, 26–27.)

Sekä Tuomi ja Sarajärvi (2009, 93) että Hirsjärvi ja Hurme (2009, 173) toteavat, että teemoittelussa etsittävät ryhmittelyt voidaan tunnistaa jo haastatteluun valituista teemoista. Käyttämässäni haastattelurungossa kysymykset etenivät aihealueittain, joten teemoittelu oli pitkälti havaittavissa jo haastateltavien vastauksen järjestyksestä. Käytin kuitenkin tässäkin vaiheessa teemoja erottamaan tekstinkäsittelyohjelman korostustyökalun eri värejä, mutta varsinkin tyypittelyä tehdessäni lisäsin värien määrää sitä mukaa, millaisiin ryhmiin aineistokatkelmia teemojen sisällä jaottelin. Tästä esimerkkinä hallinnon tarkastuksen laadulle olin varannut yhden värin ja kyseisen teeman sisällä käytin puolestaan eri värisävyjä erottamaan vahvistavia ja heikentäviä tekijöitä. Tämänkaltaisen koodaus helpottaa aineiston analysoinnin myöhempiä vaiheita, kuten tulkintaa, sillä aineisto on järjestelty merkityksellisemmin kuin ainoastaan haastateltavien mukaan, jolloin myös ryhmittelyssä itsessään on jo havaittavissa tutkijan omia tulkintoja aineistosta (Coffey & Atkinson 1996, 35–36, 44). Lisäksi kommentointityökalulla tein huomautuksia havaintojeni keskinäisiin suhteisiin ja tutkielmani teoriaosaan liittyen.

Sisällönanalyysi voidaan erikseen jaotella vielä aineistolähtöiseen, teoriaohjaavaan ja teorialähtöiseen analyysiin (Tuomi & Sarajärvi 2009, 95–97). Tässä tutkielmassa sisällönanalyysi tehdään teoriaohjaavana. Teoriaohjaavassa analyysissä tiedostetaan, että vaikka aiheesta ei olisi suoranaista aiempaa teoriaa, vaikuttaa aineiston analyysiin kuitenkin muiden läheisten teorioiden tiedot ja käsitteet eli viitekehys, ja näiden avulla aihetta tutkitaan toisenlaisesta näkökulmasta

yhdistellen aiempaa tietoa aineistoon välillä löyhemmin ja välillä tiukemmin (Tuomi & Sarajärvi 2009, 96–97, 99). Hallinnon tarkastuksesta ja tilintarkastuksesta on käytössä tieteessä vakiintuneita käsitteitä sekä etenkin tilintarkastuksen laadusta on olemassa useita teorioita. Kuitenkaan hallinnon tarkastuksen laadusta ei ole aiempaa testattavaa teoriaa, jonka mukaan tarkasti toimittaisiin aina aineiston keruusta käytettäviin käsitteisiin, mikä osaltaan poissulkee teorialähtöisen analyysin käyttömahdollisuuden (Tuomi & Sarajärvi 2009, 97–98). Käytän tutkimukseen kuitenkin apuna edellä mainitsemiani muita aiheeseen läheisesti liittyviä tietoja ja käsitteitä. Tällöin en lähde tekemään johtopäätöksiä täysin aineiston ehdoilla, kuten Tuomen ja Sarajärven (2009, 95–96) mukaan aineistolähtöisessä analyysissä toimitaan, vaan tiedostan analyysissä heidän tapaansa muiden teorioiden ja tietojen kautta luomani ennakkokäsitykset ja muovaan mieli-kuvaani aiheesta sekä näiden että aineiston kautta, jolloin analyysi on teoriaohjaavaa. Muun muassa korostusvärillä aineistoon tekemäni merkinnät poimivat samankaltaisia asioita tilintarkastuksen laadun määritelmään liittyen kuin teellisissä määritelmässä käytetään. Hallinnon tarkastuksen laadusta tein merkintöjä enemmän aineiston antaman kuvan perusteella, vaikkakin yhteys tilintarkastuksen laadun määritelmään oli havaittavissa tulkitessani näiden merkityksiä.

Sisällönanalyysin viimeinen vaihe liittyy siihen, että aineistosta tehtyjä havaintoja kuvataan jäsennellysti muodostamalla kokonaisuus teemoittelun ja tyypittelyn läpikäyneestä pirstaleisesta aineistosta (Tuomi & Sarajärvi 2009, 108). Hirsjärven ja Hurmeen (2008, 147, 151–152) mukaan luokiteltu aineisto tiivistetään raportiksi, joka lopuksi edustaa aineistosta tehtyjä tulkintoja. Luokittelua, teemoittelua, tyypittelyä ja koodaamista esitellään enemmän seuraavassa luvussa tutkimuksen tuloksia käsiteltäessä, ja näistä tehty kokonaisuutta käsittelevä raportti muodostaa tämän tutkimuksen johtopäätökset-luvun.

5 TUTKIMUKSEN TULOKSET

5.1 Hallinnon tarkastus

Ennen hallinnon tarkastuksen laadun arviointia on mielekästä selittää, miten haastateltavat tilintarkastajat ymmärtävät hallinnon tarkastuksen ja sen päämäärän osakeyhtiöissä. Tästä syystä haastattelut alkoivat ensin näkemyksellä hallinnon tarkastuksen tavoitteista ja merkityksistä sekä kysymyksen perusteella käsiteltiin itse hallinnon tarkastuksen suorittamista aina sen suunnittelusta raportointiin. Haastattelujen alussa pyysin tilintarkastajia vastaamaan kysymyksiin osakeyhtiöiden näkökulmasta. Tutkimuskysymyksen mukaisesti haastatteluilla kartoitettiin myös tilintarkastajien hallinnon tarkastuksen yhteydessä kohtaamia haasteita. Nämä haastatteluaiheet muodostavat ensimmäisen teeman, johon vastasivat tilintarkastajat D, E, F ja G. Tilintarkastaja B kuitenkin esittää yleisesti mielipiteen tilintarkastuksesta, mikä kuvastaa hyvin pohjimmiltaan myös syytä hallinnon tarkastukselle. Hänen mukaansa tilinpäätöksen lukujen oikeellisuudesta ei saada varmuutta ilman, että tiedetään, mikä niihin on johtanut.

5.1.1 Hallinnon tarkastuksen tavoitteet ja merkitys

Haastateltavat käsittävät yksimielisesti hallinnon tarkastuksen osakeyhtiöissä laillisuusvalvonnaksi. Tilintarkastajan tehtävänä on hallintoa tarkastamalla antaa tietoa siitä, kuinka yhtiötä johdetaan eli käytännössä sen asioita hoidetaan. Tilintarkastaja D:n mukaan hallinnon tarkastuksella arvioidaan yleisemmin osakeyhtiön ansaitsemaa luottamusta yhtiön eri sidosryhmien näkökulmasta, mutta tilintarkastaja E sen sijaan tarkentaa, että tällainen luottamuksen arviointi on seurausta nimenomaan päämies-agentti-ongelmasta.

”Itte sitä on mieltäny sellasena laillisuusvalvontana. Sitä se niin kun on. - - Mutta joo, laillisuusvalvontaa, jos tuohon nyt yks sana pitäis sanoa.” (Tilintarkastaja F)

Haastateltavien mukaan hallinnon tarkastuksella tilintarkastajan tulee selvittää, onko osakeyhtiön johto rikkonut olennaisia sitä koskevia säädöksiä tai onko vahingonkorvausvelvollisuuden syntymiselle mahdollisuutta. Tällainen määrittely muistuttaa myös TTL:n 3 luvun 5.5 pykälää. Kaikki haastateltavat mainitsevat,

että tilintarkastajan tulee myös raportoida näistä asioista. Lisäksi tilintarkastaja G kutsuu tällaista raportointia tilintarkastuslaissa käytettyjen käsitteiden mukaisesti tilintarkastajan huomautusvelvollisuuden täyttämiseksi. Tilintarkastajat E ja F muistuttavat, että aiemmin hallinnon tarkastuksen tavoitteeksi luettiin myös vastuuvapaudesta lausuminen, mikä nykyisellään on poistunut pakollisista lakisääteisistä tilintarkastajan tehtävistä. Hallinnon tarkastuksen taustalla on kuitenkin havaittavissa muunkinlaisia tavoitteita kuin vain suoranaisesti siihen liitettyjä, mitä selittää sen kuuluminen osaksi muuta tilintarkastusta:

”Mä en sitä hallinnon tarkastusta ajattele erillisenä. Eli mun tarkastus lähtee siitä, että kaikki kumminki tähtää siihen tilinpäätökseen, että tilinpäätökses on oikeet tiedot ja se antaa oikian ja riittävän kuvan.” (Tilintarkastaja G)

Hallinnon tarkastuksessa tilintarkastajan tulee määritellä itselleen, mitä aiemmin mainitut olennaiset säädökset tosiasiaissa ovat. Haastateltavat käsittävät, että näihin huomautusvelvollisuuden alaisiin ja osakeyhtiöiden hallinnon tarkastusta ohjaaviin lakeihin kuuluvat keskeisimpinä osakeyhtiölaki, tilintarkastuslaki ja kirjanpitolaki. Tilintarkastajat F ja G täydentävät muiden käsittämiä lakeja lisäksi verolainsäädännöllä ja tilintarkastaja E lainaa Suomen Tilintarkastajien (2021a, 11) ohjeistusta, jossa mainitaan, että osakeyhtiölain viittaukset muihin lakeihin määrittävät myös hallinnon tarkastuksen sisältöä. Pääsääntöisesti haastateltavien mielestä kuitenkin osakeyhtiölaki on tärkein ja se tulee punnittavaksi sen yleisten periaatteiden kautta, kuten huolellisuus- ja lojaliteettivelvoitteiden sekä yhtiön edun mukaisesti toimimisen ja voiton tuottamisen.

Tilintarkastajien välillä on vaihtelua siinä, millaisen painoarvon he antavat kansainvälisille tilintarkastusstandardeille osana osakeyhtiöiden hallinnon tarkastusta. Tilintarkastaja D muun muassa toteaa, että hallinnon tarkastuksen kansallisen luonteen vuoksi ISA-standardeista ei ole suoranaista käytännön hyötyä tarkastukseen. Tilintarkastaja E taas näkee, että ISA-standardeissa on joitain yhteneväisyyksiä suomalaiseseen hallinnon tarkastukseen, joista esimerkkeinä hän käyttää ISA 250 -standardia, sisäisen valvonnan määritelmää ja tarkastuksen perustumista olennaisuuteen. Hänen mielestään kansainvälisten tilintarkastusstandardien lähestymistapa hallintoon tilinpäätöspainotteisista ei kuitenkaan vastaa suomalaisen hallinnon tarkastuksen tarvetta täsmällisesti. Tilintarkastaja F kokee, että ISA-standardien heikkous on erilainen käsitys osakeyhtiön johdosta kuin hänellä itsellään:

”Tietysti sitä tulee niitten ISAnkin kautta sitä ohjeistusta aina standardista. Aina on viittauksia niinku johdon, mutta se on vähä ajateltu, tavallansa se johto mielletään siellä vähä eri tavalla siinä kentässä, minkä kanssa sä ite oot tekemisis. Sä oot sen omistajayrityksen, joka on toimitusjohtaja, joka on hallituksen puheenjohtaja, joka päättää kaikesta. Se kenttä on vähä siinä suhtees erilaanen.” (Tilintarkastaja F)

Sen sijaan tilintarkastaja G on vahvimmin sitä mieltä, että ISA-standardeja tulee soveltaa osakeyhtiöiden hallinnon tarkastukseen. Hän jopa ajattelee, että toimitaessa täysin niiden mukaan tilintarkastuksessa voi tulla täyttäneeksi suomalaisen hallinnon tarkastuksen tavoitteet. Hän ei omasta mielestään edes erottele suomalaista tilintarkastusta ISA-standardien mukaisesta tilintarkastuksesta, sillä

aiempi kokemus Big 4 -yhtiössä työskentelystä on iskostenut hänen tarkastustyöhönsä niin vahvasti niiden mukaan toimimisen. Kuitenkaan hänkään ei ajattele, että ISA-standardeista saisi konkreettista ohjeistusta hallinnon tarkastuksen suorittamiseen, joten välttämättä näkemys ISA-standardeista ei olekaan niin kaukana Big 4 -tilintarkastajan eli D:n näkemyksestä.

”No tavote on tietysti ehkä se, että kun osakeyhtiö, ei kauheesti oo ehkä muitakaan tahoja, jotka sitä osakeyhtiölain täyttämistä siellä yhtiös pystyis valvomaan kuin johto itse ja sitten ehkä tilintarkastaja. Siinä on kuitenkin kyse sellasista, osa on sellaisia tosi pieniä asioita ja tällasia pieniä yksityiskohtia, jotka kuitenkin erityisesti silloin, jos johto ja omistus on eriytynyt, on tärkeitä.” (Tilintarkastaja D)

”Ehkä omistusrakenne, hallintorakenne ja tuota toimiala. Siinä on varmahan, jotka määrittää aika pitkälle sen, kuinka tärkiä on.” (Tilintarkastaja G)

Osakeyhtiöiden hallinnon tarkastuksen tavoitteista puhuttaessa on huomattavissa, kuinka läheisesti ne liittyvät myös hallinnon tarkastuksen merkitykseen. Haastateltavat nostavat esiin käsityksen siitä, että raportoimalla laillisuusvalvonnasta saaduista tuloksista he täyttävät yhtiön osallisten tarpeen tulla tietoisiksi asioista, jotka eivät ole heidän omassa vaikutusvallassaan. Hallinnon tarkastuksen merkityksellä on eroa eri osakeyhtiöissä, mitä tilintarkastajat pyrkivät selittämään erilaisilla yhtiöihin liitetyillä tekijöillä. Yhtiön koon vaikutus hallinnon tarkastukseen tunnustetaan, mutta sitä ei pidetä tärkeimpien tekijöiden joukossa, sillä se enimmäkseen vaikuttaa välillisesti hallintoon ja siten sen tarkastamisen merkitykseen. Tilintarkastajat D ja G mainitsevat kumpikin haastatteluissaan startup-yritykset, jotka voivat olla kooltaan vielä hyvinkin pieniä, mutta joissa tapahtuu lyhyessä ajassa paljon ja rahoituksen merkitys on painottunutta, mistä syystä johdon valvonta hallinnon tarkastuksen yhteydessä nähdään tärkeänä.

Varsinkin omistajarakenteen koetaan vaikuttavan hallinnon tarkastuksen merkitykseen osakeyhtiöissä. Kaikilla muilla paitsi tilintarkastaja D:llä asiakkaat ovat painottuneet eniten omistajajohtoisiin yrityksiin, mutta ainakin kahdella heistä on aiemmasta Big 4 -taustasta johtuen kokemusta myös muunlaisista osakeyhtiöistä. Omistajajohtoisissa yrityksissä omistaja on sama kuin johto, jolloin hallinnon tarkastusta ei tehdä hänen tai heidän itsensä valvonnan näkökulmasta, vaan tällöin sen merkitykseksi muodostuu tilintarkastaja G:n mukaan tilintarkastajan lakisääteisen tilintarkastuslakiin perustuvan velvollisuuden täyttäminen. Hallinnon tarkastuksen johtopäätöksillä viestitään tällöin enemmänkin yhtiön ulkopuolisille tahoille. Toisaalta tilintarkastaja E toteaa, että myös johdolle itselleen on merkitystä hallinnon tarkastuksesta, ja tästä hän käyttää esimerkkinä tilannetta, jossa taloushallinto on ulkoistettu, jolloin sen toiminnan lainmukaisuudesta tiedotetaan johtoa. Tilintarkastaja D mainitsee, että julkisissa osakeyhtiöissä tilintarkastajan rooli johdosta ulkopuolisena hallinnon tarkastajana ja puolueettomana omistajien tiedonantajana kasvaa, jolloin hallinnon tarkastuksen merkitykseksi ymmärretään vahvimmin omistajien tarve sille. Lisäksi hän toteaa, että näiden yhtiöiden hallintorakenteella on vaikutusta hallinnon tarkastuksen suorittamiseen. Seuraavassa luvussa esittelen myös, miten muut mainitut tekijät vaikuttavat hallinnon tarkastuksen muotoutumiseen.

5.1.2 Hallinnon tarkastuksen suorittaminen, sen tarkastuskohteet ja siitä raportointi

Haastattelujen vastauksissa käytettyjä keskeisiä käsitteitä, jotka esiteltiin tutkimuksen alussa, ovat olennaisuus, ammatillinen harkinta ja ammatillinen skeptisyys. Haastateltavien mielestä osakeyhtiöiden hallinnon tarkastuksessa ei aina ole rahamääräisesti määriteltävää olennaisuutta. Heidän mukaansa osassa tapauksista tällainen olennaisuus voidaan kuitenkin johtaa tilinpäätöksestä, mistä esimerkkinä ovat taloudelliset sopimukset. Tilintarkastaja G nostaa esiin mielenkiintoisen näkemyksen siitä, että olennaisuutta voi mitata tavallaan ajassa, sillä tilinpäätöksen valmistuminen päivän myöhässä ei välttämättä ole yhtä vahingollista kuin esimerkiksi kuukauden. Siten haastateltavat liittävät olennaisuuden myös siihen, kuinka suurta tai laajalle ulottuvaa vahinkoa on odotettavissa. Tilintarkastaja F:n mukaan olennaisuuden arviointiin vaikuttaa lisäksi se, ketä varten tarkastusta tehdään. Hänen käsityksensä olennaisuudesta noudattaa ISA 320.2 -standardin mukaista määritelmää, jossa tilinpäätöksen käyttäjät huomioidaan sitä asetettaessa. Tilintarkastaja E kuitenkin mieltää olennaisuuden hallinnon tarkastuksessa hyvin vahvasti kvalitatiiviseksi ja jos olennaisuuden määrittelyyn välillä on sovellettavissa kvantitatiivisuutta, pitää olennaisuutta silti viime kädessä arvioida sen laadullisen puolen valossa.

Ammatillinen harkinta liittyy hallinnon tarkastuksessa haastateltavien mukaan vahvasti olennaisuuteen ja sitä kautta tarkastusaineiston valintaan ja tarkastuksesta raportointiin. Tilintarkastaja E toteaaakin, että ammatillinen harkinta korostuu mitä laadullisempien asioiden parissa toimitaan. Haastateltavien mukaan osakeyhtiöiden hallinnon tarkastuksessa ammatillisen skeptisyyden käyttö ei juurikaan eroa muista tilintarkastuksen osa-alueista tai erityisesti korostu. Tilintarkastaja D kuitenkin kertoo huomioivansa erityisesti osakeyhtiölain mukaista johdon huolellisuusvelvoitetta tarkastaessaan, onko joskus aiemmin asiakasyhtiön parissa jouduttu epäilemään johdon motiiveja, jolloin hän suhtautuu annettuihin tietoihin hieman skeptisemmin. Jos tilintarkastajalla ei ole erillistä syytä epäillä, että johto on rikkonut lakia, luotetaan pääsääntöisesti heidän toimintaansa ja antamaan aineistoon sen sijaan, että hakemalla haettaisiin säädösrikkomuksia. Toisaalta skeptisyys saattaa olla joskus enemmän tarkastuksen taustalla vaikuttava tunne kuin varsinainen syy. Alla olevassa tilintarkastaja G:n sitaatissa Hurttin (2010) mukainen käsitys ammatillisesta skeptisyydestä tilintarkastajan luonteenpiirteenä ja toimeksiannon perusteella määräytyvänä tekijänä toteutuu ainakin osittain samanaikaisesti:

”Tollasia tapauksia tuloo tavallaan, että sä huomaat jonku asian ja niissä on ristiriita ja sä saat sen sellaseen selityksen, joka ei mee ihan yks yhteen. Vaikka se lopulta se asia selvitettääs, että mikä täs se epäloogisuus oli, kyllä siitä jää olemaan taustalle sellanen skeptisyys, että sä huomaat sen omista tunneista. Tunnit alkaa juoksemaan.”
(Tilintarkastaja G)

Haastateltavien mukaan hallinnon tarkastus osakeyhtiöissä lähtee tilintarkastuksen suunnittelusta. Riskiperusteisessa tilintarkastuksessa tilintarkastajan on suunnitteluvaiheessa pyrittävä ymmärtämään tarkastuskohde ja sen

toimintaympäristö sekä näihin liittyvät riskit (Halonen & Steiner 2010, 42, 60; Messier 2014). Myös tilintarkastaja F ottaa tämän huomioon kertoessaan tilintarkastusprosessin suunnittelusta hallinnon tarkastuksen näkökulmasta:

”Tärkeää on tietysti tajuta sen yrityksen toimintaympäristö ja se porukka organisaatiossa, omistajat. Se tavallansa se paletti siitä, että ketä siellä nyt tekee asioita ja minäkalainen organisaatio siinä on kysymykses, mitä se yhtiö tekee ja mistä rahat tulee ja ketä on asiakkaita. - - sen kokonaisuuden riskit, tilintarkastusriski sinänsä.” (Tilintarkastaja F)

Kaikki haastateltavat käyttävät hallinnon tarkastuksessa apunaan erilaisia työ-pohjia, ja kaksi heistä esitteli käyttämiensä ohjelmistojen hallinnon tarkastukseen liittyvät vaiheet minulle. Pääsääntöisesti tilintarkastajat aloittavat hallinnon tarkastuksen keräämällä sellaista aineistoa, jonka tietävät kaikilta osakeyhtiöiltä löytyvän. Tällaiseen aineistoon kuuluvat muun muassa hallituksen ja yhtiökokousten pöytäkirjat, kaupparekisteriote, yhtiöjärjestys, osakasluettelo, yrityssidokset-raportti ja verovelkarekisteritiedot. Luvun 3.4 Hallinnon tarkastuksen sisältö ja tarkastuskohteet lähteistä poiketen kaikki tilintarkastajat mainitsivat lisäksi tosiasiallisten edunsaajien ilmoituksen tarkastamisen. Tämän todettiin olevan hiljattain tullut muutos, joten tästä syystä tämän tutkimuksen lähteissä asiaa ei ole vielä käsitelty. Varsinkin pöytäkirjojen ja edunsaajien osalta kyseisten aineistojen tarkastus painottuu alkuvaiheeseen prosessia jo ennen varsinaisen tarkastuksen suunnittelua. Tämän lisäksi tilintarkastajat käyvät alussa aloituspalaverin asiakkaan kanssa. Tilintarkastajat D ja F toteavat, että etenkin pöytäkirjoista saa sellaista tietoa tilikauden aikaisista tapahtumista, jotka mahdollisesti vaikuttavat hallinnon ja tilinpäätöksen tarkastamiseen sekä tilintarkastusprosessin suunnitteluun. Myös aloituspalaverit auttavat tarkastuksien suunnittelussa samalla tavoin.

Edellä mainittujen muiden dokumenttien osalta haastateltavat kertovat, että näiden aineistojen tarkastus on rutiininomaista ja toistuu samanlaisena asiakkaasta toiseen. Yrityssidokset-raportista ja tosiasiallisten edunsaajien ilmoituksesta tilintarkastajat tarkastavat, ketä osakeyhtiön lähipiiriin kuuluu. Yhtiöjärjestyksen osalta tilintarkastaja D kertoo painottavansa tarkastusta määräyksiin, jotka poikkeavat osakeyhtiölaista, kuten Vahtera (2019) artikkelissaan kannustaa tekemään. Pöytäkirjoista tilintarkastajat katsovat lisäksi, että ne täyttävät lakisääteiset muotovaatimukset sekä sisältävät osakeyhtiölain ja yhtiöjärjestyksen mukaiset pakolliset päätökset, kuten voitonjakoehdotuksen ja tilinpäätöksen hyväksymisen. Lisäksi he vertaavat näissä tehtyjä päätöksiä kaupparekisteriotteessa oleviin tietoihin, esimerkiksi valitun hallituksen tai tilintarkastajan osalta. Seuraavissa vaiheissa tarkastus alkaa muodostua erilaiseksi eri asiakkaiden välillä:

”Totta kai siinä pitää sitten käyttää vähän harkintaa ja suunnitelmallisuutta, että kun mennään esimerkiksi niihin sopimuksiin tai vakuutusasioiden tarkastukseen, että mikä niissä on relevanttia ja missä yhtiöissä sitä tarvii laajemmassa määrin tehdä.” (Tilintarkastaja D)

Haastateltavat katsovat, että hallinnon tarkastukseen kuuluu merkittävien sopimusten läpikäynti. Tilintarkastajat toteavat, että sopimuksia on paljon, joten

heillä on omat tapansa valikoida niistä keskeisimmät ammatillisella harkinnalla. Tilintarkastajat D ja G arvioivat sopimuksen merkittävyyttä sen perusteella, voiko siitä aiheutua vahinkoa tai vastuuta. Rahoitussopimusten osalta tilintarkastaja G pitää merkittävänä sopimuksia, joihin sisältyy tiukkoja ehtoja, kuten kovenantit. Lähipiirin kanssa tehdyt sopimukset kuuluvat myös tarkastukseen. Lähipiirin osalta tilintarkastaja F kuvailee tarkastavansa erityisesti yhtiön ja lähipiirin välistä vuokraustoimintaa sekä lähipiirille maksettavia palkkoja ja osinkoja. Vakuutuksien ja vakuutus sopimusten osalta tarkastuksessa verrataan niissä olevien omaisuuserien arvostusta taseeseen ja keskitytään erityisesti aiempiin vuosiin nähden tapahtuneisiin muutoksiin, mutta myös vakuutusten osalta vain merkittäväksi koetut vakuutukset tarkastetaan. Sopimusten valintaan vaikuttaa lisäksi tilinpäätöksen tarkastus, sillä tarkastettavia sopimuksia valitaan myös liikevaihdon ja muiden tilinpäätöserien tarkastuksen yhteydessä.

Ennen virallista raportointia kaksi haastateltavista mainitsee erikseen käyvänsä vielä keskustelua osakeyhtiön johdon kanssa. Yleisesti monet haastateltavista kokevat, että hallinnon tarkastuksessa menetelmällisesti korostuu tiedustelujen merkitys. Tilintarkastaja F kertoo tarkastuksen loppuvaiheessa soittavansa hallituksen puheenjohtajalle, joka on usein myös itse omistajayrittäjä. Jos yhtiöllä on ulkopuolinen toimitusjohtaja, on tilintarkastaja F yhteydessä myös häneen. Tilintarkastaja G toteaa tilintarkastaja F:n tavoin soittavansa omistajayrittäjälle, hallituksen puheenjohtajalle ja toimitusjohtajalle, jotka voivat olla useissa tapauksissa samoja henkilöitä. Keskustelua omistajayrittäjän kanssa ulkopuolisen tilitoimiston edustajan sijaan pidetään tärkeänä siitä syystä, että tilitoimisto tekee myös päätöksiä, mitä asioita välittää eteenpäin asiakkaalleen, jolloin kaikki ei tule omistajan tietoon. Omistajajohtoisissa yrityksissä hallinnon määritelmä voi joskus käytännössä poiketa osakeyhtiölaista ja tilintarkastajan on huomioitava tämä tarkastuksessaan:

”Joitain tapauksia on sellaisia, että se on niin vahvasti, että yrittäjän vaimo hoitaa kaiken. Mies pyörii sitte työmailla. Saattaa olla niinkin, että se keskustelukumppani hallinnon puolelta on se, joka ei välttämättä oo nimellisesti yhtiön hallituksessa.” (Tilintarkastaja G)

Hallinnon tarkastuksen viimeisen vaiheen muodostaa raportointi. Tilintarkastajat käyttävät muutamia eri tapoja ohjeena itselleen siitä, raportoivatko he havainnoistaan tilintarkastuskertomuksella. Useimmat haastateltavista lähtevät sen määrittelystä liikkeelle, onko vahingonkorvauksen syntymiseen mahdollisuutta tai kärsiikö joku johdon toiminnasta, erityisesti rahallisesta näkökulmasta. Siten haastateltavat ottavat huomioon Kullan (2021) esittelemän näkemyksen vahingonkorvauksen syntymisen taloudellisesta edellytyksestä. Haastateltavat eivät kuitenkaan käsitä vahingonkorvausta ainoastaan siten, että se syntyisi yhtiötä kohtaan, vaan he käyttävät vahingon käsitettä sen yleisemmässä merkityksessä myös muiden osakeyhtiön sidosryhmien osalta.

TTL:n 3:5.5 §:n mukainen säännöksen rikkominen taas on toissijaisempi ajatus kertomuksella huomauttamiseen. Tilintarkastuskertomuksella huomauttamista käytetään aiemmin mainittujen hallinnon tarkastusta ohjaavien keskeisten lakien osalta, kuten osakeyhtiölain, mutta johdon rikkoessa jotain yksittäistä

erityislainsäädännön säännöstä, kallistutaan enemmän muihin tapoihin raportoida. Toinen yhteisesti jaettu tapa arvioida tarvetta huomauttaa tilintarkastuskertomuksella on olennaisuus. Kumpikin tilintarkastaja F ja G käyttävät olennaisuudesta esimerkkinä lähipiirilainaa, josta he huomauttavat tilanteessa, jossa euromääräisesti laina on olennainen. Muutenkin erityisesti tilintarkastaja G:llä havainnon kytkeytyminen tilinpäätökseen ohjaa pitkälti raportointia. Tilintarkastaja E pohtii huomauttamista tilintarkastuskertomuksella edelleen siitä näkökulmasta, vaikuttaako se yhtiökokouksen päätökseen vastuuvapauden myöntämisestä, vaikka hän ei kertomuksella suoraan siitä lausuisikaan. Yleisesti haastateltavat toteavat, että tilintarkastajan ammatillinen harkinta liittyy vahvasti siihen, mistä asioista he raportoivat ja miten.

”Tilinpäätös on monesti, se voi olla oikein tai väärin ja lausunnossa on puhuttu siitä, että onko se puhdas tai varauma tai kielteinen. Tää [hallinnon tarkastus] on sitte vähä eri juttu tavallansa, että tää on sitte ihan omana palanaan, jos kertomukselle nostetaan. Se on sitte huomautus melkein siinä kohtaa.” (Tilintarkastaja F)

Useimmat haastateltavista kertovat noudattavansa hallinnon tarkastuksesta tilintarkastuskertomuksella raportoidessaan mahdollisimman vakiintunutta tapaa. He raportoivat kyseisistä havainnoista ”Huomautukset”-otsikon alla ja käyttävät apunaan Suomen Tilintarkastajat ry:n julkaisemia osakeyhtiöiden mallikertomuksia. Tämän saman periaatteen käyttöön kannustetaan myös julkaisutussa suosituksessa (Suomen Tilintarkastajat ry 2021a, 10, 23). Sen sijaan tilintarkastaja E lausuu hallinnon tarkastuksesta tilintarkastuskertomuksella erillisenä kappaleena, johon hän sisällyttää huomautukset. Tilintarkastaja D kertoo tietävänsä periaatteen tilintarkastuskertomuksen käytössä, mutta hän ei muista kohdanneensa tilannetta, jossa hallinnosta olisi tullut raportoida siinä. Haastateltavista kokeneemmilla tilintarkastajilla kynnys huomauttaa on jonkin verran korkeammalla kuin tilintarkastajilla D ja G.

Tilintarkastuspöytäkirjalla raportointia haastateltavat eivät näe ongelmattomana. Tilintarkastaja F toteaa, että tilintarkastuspöytäkirja käsitellään osakeyhtiön hallituksen kokouksessa yhtiökokouksen sijaan, jolloin hallinnon tarkastuksen pääasiallinen tavoite johdon valvonnan näkökulmasta heikkenee, sillä havainnot siitä saattavat jäädä vain johtoon kuuluvan hallituksen keskuuteen. Tilintarkastaja G:n mukaan tilintarkastuspöytäkirja on lisäksi niin vahvasti lain säätelmä asiakirja, että osan asiakkaista on vaikea tulkita sitä. Tämän vuoksi, jos hän tulee käyttäneeksi tilintarkastuspöytäkirjaa, antaa hän lisäksi epävirallisen raportin, jossa selittää asiat auki ja antaa korjausehdotukset. Tilintarkastaja E:llä on käytössään erillinen muistio hallitukselle, jota hän vaatii käsiteltäväksi hallituksen kokouksessa tilintarkastuspöytäkirjan tavoin. Haastateltavat kertovat käyttävänsä myös tilintarkastusmuistioita. Tilintarkastaja F kuitenkin muistuttaa, että raportoinnin tavan sijaan tärkeintä on, että tarkastuksessa tehty havainto tulee edes jollain tapaa dokumentoiduksi.

”Tuollaset [hallinnon tarkastuksen] asiat nyt välttämättä ei oo sellasia niinku normaalissa tilintarkastuksessa usein, se kertomus on puhdas ja asiakas korjaa sen, mitä siellä on ollut virheellistä, mutta tällaisissa osakeyhtiölakijutuissa voi olla sillee, että

niitä ei enää voida korjata, kun ne asiat on jo tapahtunut niin sitten siinä ei oo vaihtoehtoja, kun laittaa sitten sitä huomautusta.” (Tilintarkastaja D)

Huomionarvoista on kuitenkin se, että osakeyhtiöiden hallinnon tarkastuksessa huomauttaminen saattaa tulla useammin kysymykseen tehtyyn havaintoon johdaneen menettelytavan korjaamisen sijaan. Tilintarkastaja D:n mukaan tämä johdetaan siitä, että hallinnon asioita on vaikeampi peruuttaa, kun taas tilintarkastaja E selittää tätä sillä, että tilintarkastuslaki vaatii hallinnon tarkastuksen osalta yhtiökokoukselle huomauttamista. Hän vertaa asiaa ISA-standardeihin, joiden mukaan toimiminen taas nykyisellään kannustaa sen sijaan enemmän johdon kanssa käytävään keskusteluun ja korjaamiseen. Raportoinnin merkitys ja sen käytön painotus muotoutuu siten hieman erilaiseksi hallinnon tarkastuksen parissa tilinpäätökseen verrattuna.

”On myös sellasia asioita, jotka liittyy sekä vähä niinku tilintarkastukseen ja hallinnon tarkastukseen, vaikka yhtiön voitonjakoehdotus, että jos se ylittää jakokelpoiset varat niin silloinhan rikotaan ensisijaisesti osakeyhtiölakia, kun tulee laitton varojenjakko, jos se toteutetaan, mutta sitten taas yhtäläillä tilinpäätös on väärin, koska sen liitetiedot siitä voitonjakoehdotuksesta on väärin. - - Jos on tehty virheellisiä päätöksiä niin silloin voi olla, että myös ne transaktiot siinä on pätemättömiä ja sitä kautta tilinpäätös. Tietyiltä osin joo on erillisiä, mutta paljon ne linkittyy toisiinsa.” (Tilintarkastaja D)

Huolimatta siitä, että haastateltavat tunnistavat hallinnon tarkastuksen yhteyden muuhun tilintarkastukseen, painottuu kaikilla tilintarkastajilla hallinnon tarkastus eniten joku alkuun tai loppuun tai näihin kumpaankin vaiheisiin tilintarkastusta. Tarkastus kulkee aika saman kaavan mukaisesti kaikilla tilintarkastajilla kohdistuen samoihin kohteisiin. Osittain tätä selittää varmasti työpaperien ja tarkastusohjelmien käyttö, mikä standardisoi tarkastusta. Erot tarkastuksessa ilmenevät sellaisissa kohteissa, jotka liittyvät yksittäiseen asiakkaaseen ja sen tarkastuksessa sovellettavaan ammatilliseen harkintaan.

Asiakas vaikuttaa osaltaan myös siihen, kuinka aikaa vieväksi hallinnon tarkastus koetaan. Tilintarkastajat kertovat, että osassa osakeyhtiöitä hallinnon tarkastus kattaa lähinnä pöytäkirjat ja kaupparekisteriotteen kaltaiset viralliset asiakirjat, jolloin hallinnon tarkastus on todella nopea suorittaa. Tilintarkastaja F:n mukaan normaalitapauksessa hallinnon tarkastus muodostaa noin yhden neljäsosan tilintarkastuksesta. Jo aiemmin mainituissa PIE-yhtiöissä hallinnon tarkastus vie kuitenkin enemmän aikaa. Tilintarkastaja G:n asiakaskunta on hänelle uusi, ja hänen mukaansa ensimmäisenä tarkastusvuonna hallinnon tarkastuksen osuus painottuu normaalia enemmän. Vaikka kaikkien haastateltavien mielestä hallinnon tarkastus on pääsääntöisesti pieni osuus tilintarkastuksesta, eivät he välttämättä sen määrää arvioidessaan ole huomioineet sitä, että he pitävät kertomansa mukaan hallinnon mielessään läpi muunkin tilintarkastuksen, esimerkiksi myyntisopimuksia tarkastaessaan. Tätä ajatusta ajallisen arvioinnin mahdollisesta ristiriidasta puoltaa myös osakeyhtiöiden hallinnon tarkastuksen haasteiden yhteydessä esiteltävä laajuus.

5.1.3 Hallinnon tarkastukseen liittyviä haasteita

Hallinnon tarkastus ei ole selkein vaihe toteuttaa osana tilintarkastusta ja tämä asia on tiedostettu jo vuosikymmenten ajan (Ruohonen 2020, 5; TEM 2015, 16). Yhtenä tämän tutkimuksen tutkimuskysymyksistä onkin selvittää, millaisia haasteita tilintarkastajat liittävät hallinnon tarkastukseen. Yhden suurimmista haasteista haastateltaville muodostaa hallinnon tarkastuksen laajuus. Tilintarkastaja D toteaa, että tilintarkastaja ei pysty ottamaan kantaa kaikkeen. Laajuuden ongelma näyttäytyy muun muassa siinä, että osakeyhtiön johdon noudatettavaksi katsottavien lakien määrää on vaikea määritellä. Tähän keskeisesti liittyy myös osakeyhtiölaista tullut ja tarkastuskohteisiin lukeutuva johdon huolellisuusvelvoite, jonka perusteella johdolta voidaan olettaa yhtiön toiminnan kannalta keskeisten lakien noudattamista. Tämä osakeyhtiölain periaate ei ole muutenkaan yksiselitteisesti tulkittavissa, jolloin johdon toimintaa sen valossa on haastavaa arvioida esimerkiksi pelkän pöytäkirjan perusteella. Tilintarkastajalta ei voi haastateltavien mukaan odottaa kaikkeen erityislainsäädäntöön liittyvää asiantuntemusta, mutta he kokevat, että hallinnon tarkastuksessa tätä rajanvetoa, mikä kuuluu heidän ja mikä johdon vastuulle ei ole tarpeeksi selkeästi määritelty. Useampi haastateltavista nostaa esiin sen, että esimerkiksi ympäristörikokset näkyvät vasta vuosien päästä eikä tilintarkastajalla aina ole valmiuksia saada tai osata kysyä näihin liittyvää tietoa tarkastushetkellä.

" - - huolellisuusvelvoitteen alle mahtuu käytännössä mikä tahansa - vaikkapa talvi-rengasasetus." (Tilintarkastaja E)

"Aina sitte se rajaaminen, että missä menee tilintarkastajan rooli. - - Sä tiedät jonku puutteen yhtiön toiminnassa, joka liittyy hallintoon, mutta sen määrittäminen, että no onko se enää sun asia." (Tilintarkastaja G)

"Mun mielestä ei ihan kaikkien asiantuntijoita me ei voida olla ja ottaa kantaa ja pistää päätä pölkylle jokasesta." (Tilintarkastaja F)

"Mä pidän sitä [hallinnon tarkastusta] maalaisjärjellä ajateltuna selkeenä. Mutta siten aina, kun istuu jossain koulutuksissa ja alakaa asiaa pureskelemaan tai sitte joku vahingonkorvauskeissi, joka tulee julkisuuteen ja sieltä nousee jotaki ympäristöasioota ja tällasia esille ja ehkä saatetaan tilintarkastajaankin jo jossain kirjoitukses viitata. Tilintarkastaja on antanu puhtaan kertomuksen. Niis tilanteis sitä miettii, että onko tämä, eikö tämä ollukkaa heleppoa." (Tilintarkastaja G)

TTL:n 3:5 §:n ongelmallisuus käsiteltiin jo käytettävän lainsäädännön osalta, mutta toisaalta tämän saman säännöksen osalta haasteita liittyy myös vahingonkorvaukseen. Haastateltavien mukaan tilintarkastajan on haastavaa kyetä arvioimaan, onko vahingonkorvaukseen mahdollisuutta olemassa tai voiko joku kärsiä johdon toiminnasta. Edellä mainituissa ympäristörikoksissa vahingonkorvauksen ajallisuus esimerkiksi tuottaa vaikeuksia arvioida syntyvää vahinkoa.

Muut kuin tilintarkastaja E kokevat haasteelliseksi osakeyhtiöiden hallinnon tarkastuksessa myös huomautusvelvollisuuden ja raportoinnin tilintarkastuskertomuksella, jota edellytetään hallinnon tarkastuksen sisällön määrittelyn lisäksi TTL:n 3:5.5 §:ssä. Tilintarkastaja D pohtii tätä asiaa siitä näkökulmasta,

pitääkö tilintarkastajan raportoida kaikista johdon säännösten rikkomuksista ja vahingonkorvauksista vai paljonko hänellä on lupa käyttää siinä ammatillista harkintaa. Tilintarkastaja G kertoo, että raportoinnissa haasteeksi ei muodostu ainoastaan se, tuleeko asia nostaa esille, vaan usein myös se, onko kyseessä kertomukselle kuuluva havainto vai voiko sen käsitellä muissa raporteissa. Lisäksi haasteeksi kertomuksen osalta voi nousta sekin, riittääkö pelkkä huomautus asiasta vai täytyykö lausuntoa mukauttaa. Erityisen haasteelliseksi raportointi nousee tilanteissa, joissa hallinnon tarkastukseen liittyvä havainto on selkeästi erillinen tilinpäätöksestä. Tämä liittyy varsinkin tilintarkastaja E:n ja G:n osalta laajuuden ongelmallisuuteen siitä näkökulmasta, että välillä on vaikea erottaa tilinpäätöksen tarkastamista hallinnon tarkastuksesta, mikä tilintarkastaja G:llä heijastuu myös raportointiin.

Tilintarkastaja E mainitsee, että Suomen Tilintarkastajat ry (2021a) käyttää suosituksessaan sanavalintoja ”keskeinen” ja ”olennainen”, mutta hän nostaa esiin ongelman siinä, että yhdistys ei ole määritellyt, mitä sanat tarkoittavat toimeksiantoissa tai osakeyhtiöissä käytännössä. Haasteellisena hallinnon tarkastuksessa pidetäänkin juuri olennaisuutta ja sen määrittelyä, mikä hankaloittaa myös raportointia. Osa haastateltavista kokee, että jopa kaiken voi ajatella hallinnon tarkastuksessa olennaisena, mikä taas vaikeuttaa sopivan tarkastusaineiston keruuta. Keskeisyys näkyy hieman eri sanamuodoin haastateltavien vastauksissa sovellettavien lakien lisäksi muualla tarkastuksessa. He pohtivat asiaa varsinkin siitä näkökulmasta, mistä pitäisi tietää jonkin sopimuksen olevan merkittävä.

”Ehkä sitten se riski tai haaste siinä [hallinnon tarkastuksessa] on se, että mikä on riittävä hallinnon tarkastuksen taso ja mikä sellainen olennaisuusajattelu, että kun tällaista euromääristä olennaisuusrajaa ei ehkä voi soveltaa hallinnossa, niin mikä se raja on ja että miten pystyy arvioimaan, voiko tästä aiheutua jollekin vahinkoa. - - Siinä hallinnon tarkastuksessa se vaan ei oo niin selvää, milloin hallinto on olennaisesti oikein tehty, kun taas tilintarkastuksessa se on joku euromäärä määritetty, mikä sen selkeesti kertoo.” (Tilintarkastaja D)

Haasteeksi hallinnon tarkastuksessa voi muodostua myös tarkastusaineiston vähäinen määrä, mikä johtuu esimerkiksi siitä, että osakeyhtiö pitää vain pakolliset kokoukset. Tilinpäätöksen ja kirjanpidon tarkastukseen verrattuna aineisto ei ole aina edellä mainitusta syystä johtuen näkyvää ja kirjallista, vaan se on välillä vain johdon hiljaista tietämystä. Tämän seurauksena tilintarkastajan voi olla vaikea saada selville kaikkea, jolla olisi vaikutusta tarkastuksen johtopäätösten tekoa ajatellen. Tällöin tilintarkastajan on haastatteluja apuna käyttäen yritettävä saada tietoa asioista, mutta jos hän ei osaa kysyä oikeita kysymyksiä, hänelle ei kerrota kaikkea asiakkaan toimesta tai hän ei suhtaudu tarpeeksi skeptisesti kerrottuihin asioihin, on mahdollista, että tilintarkastajalta jää huomaamatta osakeyhtiön johtoon liittyviä riskejä. Asiakassuhde aiheuttaa muutoinkin haasteita, sillä tilintarkastaja F:n ja G:n mukaan kaikki asiakkaat eivät ymmärrä syitä, miksi tilintarkastaja haluaa keskustella ja käydä läpi muitakin asioita kuin suoranaisesti tilinpäätökseen tai kirjanpitoon liittyviä kirjallisia aineistoja, jolloin he esimerkiksi

kieltäytyvät toimittamasta tarkastusmateriaalia tai jättävät vastaamatta tilintarkastajan yhteydenottoihin.

”Se oli tuo hallinnon tarkastus, kun tuli uus kertomus, vähän se jää, kun se vastuuvapaus otettiin sieltä pois. Sehän jäi vähän sellaaalle, että no ei täs mitään enää tarkasteta. Ennen sitä vähän moitittiinkin, että eihän tilintarkastaja anna edes vastuuvapautta kellekään. Eihän se puhu enää mitään.” (Tilintarkastaja F)

Tilintarkastaja F kertoo, että asiakkaan voi olla välillä muutenkin haastavaa ymmärtää, miksi hallinnon tarkastusta suoritetaan, sillä se ei kytkeydy enää vastuuvapauden antamiseen, jolloin asiakkaalle ei jää hallinnon tarkastuksesta samantyyppistä konkreettista tulosta, mikä voi vaikuttaa osaltaan asiakkaiden yhteistyökykyyn. Tilintarkastaja E esittää mielenkiintoisen huomion, että aiemmin tilintarkastuskertomuksella vastuuvapaudesta lausumisesta luovuttiin siitä syystä, että kansallisista käytänteistä siirryttiin enemmän kohti kansainvälistä tilintarkastusta ISA-standardien mukaan. Kuitenkin nyt päätettiin julkaista erikseen kansallinen ohjeistus, joka ylläpitää nykyistä hallinnon tarkastuksen suomalaista luonnetta, mikä saattaa johtaa hänen mukaansa siihen, että tarkastuksen pohjautuminen osakeyhtiölain mukaiseen johdon huolellisuusvelvoitteeseen vain laajentaa käsitystä hallinnon tarkastuksen sisällöstä.

”Tässä nyt on jotain tiettyjä ohjeita ja suuntaviivoja, mitä tässä tulis käsitellä, mutta nekään ei voi olla kaikenkattavia.” (Tilintarkastaja D)

”Se [hallinnon tarkastus] on ainakin standardien kautta ripoteltuna niin moneen paikkaan, että se on loputon suo.” (Tilintarkastaja F)

Haastateltavat kokevat, että haasteen hallinnon tarkastuksen suorittamisessa aiheuttaa osaltaan se, että siihen käytettävissä oleva ohjeistus ja lainsäädäntö ei vastaa heidän tarpeitaan kaikilta osin. Suuntaviivojen sijaan haastateltavat toivoivat Suomen Tilintarkastajat ry:n (2021a) suosituksesta enemmänkin konkreettista käytännönohjeistusta. Toisaalta tilintarkastaja D myöntää, että tällaista suositusta on vaikea julkaista, jos aihe itsessään on hyvin harkinnanvarainen. Tiivistettynä hallinnon tarkastuksen haasteista voikin todeta sen, että ne ovat suurelta osin seurausta siitä, että tilintarkastajan harkittavaksi ja päätettäväksi jätetään paljon asioita.

5.2 Hallinnon tarkastuksen laatu

5.2.1 Hallinnon tarkastuksen laadun ja tilintarkastuksen laadun määrittelyä

Haastateltavat mieltävät tilintarkastuksen laadun ja hallinnon tarkastuksen laadun vaikeasti määriteltäviksi käsitteiksi tosielämän tilanteissa. Tilintarkastaja D kertoo, että tieteellisestä näkökulmasta tilintarkastuksen laadun arviointi esitetään yksinkertaisesti mitattavana asiana, esimerkiksi harkinnanvaraisilla jaksoituksilla, mutta hänen mukaansa tämä ei kuitenkaan kerro todellisuudessa siitä,

miten tilintarkastajat käsittävät laadun. Huolimatta siitä, että sekä tilintarkastuksen että hallinnon tarkastuksen laadun määrittely ei ole yksinkertaista, on haastateltavien vastauksissa aiheesta havaittavissa samankaltaisuuksia. Tilintarkastajat D ja G mainitsevat suoraan, että tilintarkastuksen ja hallinnon tarkastuksen laatujen välillä on yhteys, sillä hallinnon tarkastus ei ole erikseen suoritettava toimeksianto, vaan kiinteä osa muuta tilintarkastusta. Näiden kahden käsitteen läheistä määrittelytapaa puoltaa myös se, että tilintarkastajien D, F ja G vastauksissa hallinnon tarkastuksen laadun määrittelyä on mainittu pitkälti samoja asioita kuin tilintarkastajien A, B ja C vastauksissa tilintarkastuksen laadusta.

”Hallinnon tarkastus linkittyy tilintarkastukseen, että niissä on tiettyjä osia, jotka on selkeästi yhteydessä toisiinsa, mutta sitten taas osa nyt on sellasia vähä irrallisempia juttuja, mutta aika usein tietysti, jos hallinnon tarkastus ei oo ollu laadukasta niin silloin meillä saattais tilinpäätöksessäkkin olla sitten joku virhe. Jos siellä hallinnossa on ollu jotain virheitä niin kyllä se varmaan vaatii sen, että hallinnon tarkastuskin on ollut laadukasta, että tilintarkastus voi olla laadukasta.” (Tilintarkastaja D)

Tilintarkastaja D mainitseekin edellisessä katkelmassa virheet. Haastateltavat kokevat, että tilintarkastajan tehtävänä tilintarkastuksessa ja hallinnon tarkastuksessa on havaita olennaisia virheitä. Kyky havaita nämä virheet myös kuvastaa heidän mukaansa toteutunutta tarkastuksien laatua. Jotta tilintarkastaja havaitsisi olennaiset virheet, tulee hänen tilintarkastaja F:n mukaan suorittaa sekä tilintarkastus että hallinnon tarkastus osakeyhtiöissä riskiperusteisesti. Myös tilintarkastaja B huomioi tarkastusaineistoa valitessaan riskisyyden ja sitä silmällä pitäen aineiston riittävyden.

”Laadukas tilintarkastus. Se on hyvin suunniteltu, toteutettu ja vedetty yhteen näin lyhyesti sanottuna. Teet ne toimenpiteet, mitä oot ajatellutkin tekevän ja sitten ne alueet, mihinkä vois kohdistua virheiden riski. - - Jos oli virheitä, sitte mietitään, että mitä tehdään. Tarkastellaanko lisää tai kerrotaan tietysti havainnoista, että nää oli ny näin. Jos tuli vastaan poikkeamia, niin sitte pitäis tarkastaa periaattees vähä enemmän vielä. Pääsis riittäväälle taajuudelle sen laadun kanssa, sen evidenssin kanssa, että tää nyt kestää tän arvioinnin.” (Tilintarkastaja F)

Yllä olevassa katkelmassa ja tilintarkastaja B:n ajatuksissa tilintarkastuksen laadusta toistuukin DeAngelon (1981) ja Francisin (2011) näkemykset otannaltaan riittävästä määrästä tilintarkastusevidenssiä merkinä hyvästä tilintarkastuksen laadusta. Tilintarkastaja A kuitenkin huomauttaa, että olennaisen virheen havaitsemisen jälkeen tilintarkastajan on tehtävä päätös siitä, edellyttääkö hän asiakkaalta korjausta virheeseen vai raportoiko hän siitä. Korjaamiseen päädytään useammin tilintarkastajien A ja B toimesta, jolloin tilintarkastuksen laatu pysyy heidän mukaansa hyvänä, sillä olennainen virhe on poistettu havainnon jälkeen eikä siitä ole enää tarvetta huomauttaa. Jo aiemmin hallinnon tarkastuksen suorittamisen yhteydessä esitellyn tilintarkastaja D:n näkemyksen mukaan hallintoon liittyviä virheitä ei ole välttämättä mahdollista enää jälkikäteen korjata, jolloin raportointi saattaa olla ainoa mahdollisuus. Siten hallinnon tarkastuksen laatuun on raportoinnilla erityisesti vaikutusta.

”Näin yksinkertaisella periaatteella se kai on, että jos tämä tilinpäätös on ollut olennaisesti oikein ja siitä on annettu puhdas kertomus, niin silloin sen tilintarkastuksen

laatu on ollut hyvä. Jos taas se ei ole olennaisesti oikein ja siitä ei oo annettu puhdasta kertomusta niin sillonkin tilintarkastuksen laatu on ollut hyvää.” (Tilintarkastaja D)

Yhteistä hyvälle hallinnon tarkastuksen laadulle ja tilintarkastuksen laadulle on haastateltavien vastausten perusteella se, että tilintarkastaja antaa oikeamuotoisen lausunnon tilintarkastuskertomuksella. Tämä liittyy myös tilintarkastaja F:n käsitykseen siitä, että saavutettava hallinnon tarkastuksen laatu osakeyhtiöissä on seurausta useammista tarkastuksen vaiheista, joihin myös johtopäätösten teon katsotaan kuuluvan. Suunnittelussa laatua tuottaa riskiperusteisuus ja toteutuksessa evidenssin määrä sekä mahdolliset virheiden korjaukset. Raportoinnin näkökulmasta tilintarkastuksen laatua tai hallinnon tarkastuksen laatua on haastateltaville luonnollisempaa ajatella siitä näkökulmasta, että laatu muodostuu huonoksi, jos olennaisesta virheestä huolimatta on annettu puhdas kertomus, kun taas raporteihin perustuen on haastavampaa tunnistaa tarkastuksen hyvä laatu. Toisaalta tarkastuksien laatu voidaan nähdä hyvänä, jos heti virheellisyyden havaitsemisen jälkeen annetaan mukautettu kertomus, mutta joskus huomauttamisen voi välttää keräämällä lisää evidenssiä, jolloin todetaan, ettei kyseessä olekaan virhe. Tilintarkastaja D toteaa kuitenkin, että hallinnon tarkastuksen osalta raportoinnin merkitys laadun toteutumiseen ei koske ainoastaan tilintarkastuskertomusta. Myös muiden raportoinnin muotojen, joihin voidaan laskea mukaan kaikenlainen kommunikaatio tilintarkastajan ja osakeyhtiön välillä, voidaan nähdä hänen mukaansa vaikuttavan koettuun hallinnon tarkastuksen laatuun. Vuorovaikutus tilintarkastajan ja asiakkaan välillä kuuluu osaksi jopa IAASB:n (2014, 4-7) tilintarkastuksen laadun määritelmää. Tähän läheisesti liittyy myös tilintarkastaja G:n muista poikkeava näkemys, jossa hän käsittää hyvän tilintarkastuksen laadun onnistuneena palvelukokemuksena:

”Mun mielestä siihen aina pitää sisältyä oikee palvelu. - - Se palvelukokonaisuus mun mielestä vaatii sen, että se lopputuotos jollain tapaa sen toimeksiantajan kans tulee käytyä läpille.” (Tilintarkastaja G)

Tilintarkastaja G perustelee näkemystään sillä, että omistajayrittäjien on välillä vaikea tietää, mitä tilintarkastuskertomuksen lausunnon muodolla tarkoitetaan, jolloin kyseinen raportti jää herkästi käsittelemättä ja se siirretään suoraan säilytykseen. Haastateltavan mukaan tilintarkastuksen laatu voidaan jaotella erikseen tilintarkastuspalveluun ja tilintarkastuksen lakisääteisyteen. Tällainen lakisääteinen käsitys toistuu muidenkin haastateltavien määritelmässä tilintarkastuksen laadusta ja hallinnon tarkastuksen laadusta. Esimerkiksi tilintarkastaja C pohjaa kokonaisuudessaan käsityksensä tilintarkastuksen laadusta siihen, että tilintarkastaja toimii ISA-standardien mukaan ja varmistaa, että asiakas on toiminnassaan noudattanut kirjanpitolakia. Tilintarkastaja E taas huomauttaa, että Ruohosen (2020) teos itsessään voidaan ajatella hallinnon tarkastuksen laadun kuvaajana sääntelyn noudattamisen näkökulmasta. Myös Carcello ym. (1992), Francis (2004, 2011), IAASB (2014, 4-7) ja Knechel ym. (2013) näkevät, että tilintarkastuksen laatu on hyvää, kun tilintarkastaja toimii alaa säätelevän normiston mukaisesti ja varmistaa asiakkaan noudattaneen laissa sallittuja kirjanpitolähtöjä.

Suomen Tilintarkastajat ry:n (2021a) kaltaisen ohjeistuksen katsotaan myös kuuluvan osaksi hallinnon tarkastuksen sääntelyä ja siten sen noudattamisella on yhteys hallinnon tarkastuksen laatuun. Toisaalta tilintarkastaja D toteaa, että erona tilintarkastuksen laadun laillisuusnäkökulmaan on, että hallinnon tarkastuksen laatuun vaikuttava sääntely kohdistuu enemmän asiakkaisiin kuin tilintarkastajaan ja ulottuu kirjanpitokäytäntöjen ulkopuolelle:

”Tosiaan hallinnon tarkastukseen nyt ei ihan hirveesti varsinaiseen tarkastukseen oo säädöspohjaa. Toki sitten siihen itse hallintoon, jonka laillisuutta valvotaan, niin siihen on paljon säädöksiä.” (Tilintarkastaja D)

Useiden haastateltavien vastauksissa on havaittavissa se, että hallinnon tarkastuksen laadun ja tilintarkastuksen laadun voi käsittää sekä toimeksianto- ja asiakaskohtaisesti että tilintarkastajaan liitetynä ominaisuutena. Toimeksiannon ja asiakkaan näkökulmasta tarkastuksien laatuun vaikuttavat aiemmin mainittujen suunnittelun, toteutuksen ja raportoinnin yhteydessä esiteltyt asiat. Tilintarkastaja B mainitsee lisäksi siitä, että tilintarkastuksen laatu voi näyttäytyä erilaisena eri yhtiön sidosryhmille, kuten rahoittajille ja omistajille, mistä myös Knechel ym. (2013) tekivät havainnon tutkimuksessaan. Silloin kun tilintarkastuksen laatu tai hallinnon tarkastuksen laatu mielletään tilintarkastajaa kuvaavana ominaisuutena, kokevat tilintarkastajat B ja F, että tarkastajaan liitetyn laadun tasoa kuvaava erityisesti raporttien oikeellisuus. Jotta tilintarkastajan on mahdollista saavuttaa tavoittelemansa laadun taso toteuttamalla tarkastuksen haluamallaan tavalla, jolloin hän voi olla myös tyytyväinen annettuun lausuntoon, saattaa tilintarkastaja F:n mukaan kyseeseen tulla jopa yksittäisestä asiakassuhteesta luopuminen.

”- - kuitenkin, kun minä sen allekirjotan niin, jos mä sen nimellä vahvistan niin silloin sen pitää olla ok.” (Tilintarkastaja B)

Tilintarkastaja G kertoo, että varsinkin hallinnon tarkastuksessa sen suorittamiseen liittyvien haasteiden, erityisesti laajuuden, vuoksi hallinnon tarkastuksessa saattaakin tulla tuottaneeksi herkästi ylilaatua. Hän toteaa, että tämä on ongelmallista tilintarkastajalle kannattavuuden vuoksi, mutta liian perusteellisesti tehty hallinnon tarkastus myös vaikuttaa negatiivisesti asiakkaan odotuksiin myöhemmistä tarkastuksista. Francisin (2004, 2011) sekä Sundgrenin ja Svanströmin (2013) laatuatkumot päättyvät hyvään laatuun eikä niissä huomioitu erikseen ylilaatua.

Toisaalta useat haastateltavat tiedostavat sen, että hallinnon tarkastuksen laatua on vaikea todeta muun kuin itsensä osalta. Annetun tilintarkastuskertomuksen oikea muoto kuvastaa vain vähän suoritettua hallinnon tarkastuksen laatua. Koska tilintarkastajat eivät näe toistensa työpapereita, joissa on kerrottu tarkastuksen aikana tehtyjä valintoja, eivät he voi suoraan tietää, millaisin perustein päätös annettavasta tilintarkastuskertomuksen muodosta on tehty ja mistä johtuu sen mahdollinen väärä johtopäätös. Tärkeintä hallinnon tarkastuksen laadun osalta haastateltavien mukaan on, että tilintarkastaja on perustellut valinnat ja dokumentoinut ne. Tilintarkastaja F toteaa, että parhaiten hallinnon tarkastuksen laatua pystyy arvioimaan sillä, olisiko toinen tilintarkastaja päätenyt samoihin

valintoihin suorittaessaan tarkastusta. Seuraavassa luvussa esitellään, mitkä tekijät voivat vaikuttaa osaltaan esimerkiksi juuri hallinnon tarkastuksen johtopäätösten tekemiseen ja siten laatuun.

5.2.2 Hallinnon tarkastuksen laatuun ja tilintarkastuksen laatuun vaikuttavia tekijöitä

Hallinnon tarkastuksen laadun ja tilintarkastuksen laadun määritelmien tavoin näihin kumpaankin vaikuttavissa tekijöissä on hyvin pitkälti samankaltaisuuksia. Tämä johtuu mahdollisesti siitä, että hallinnon tarkastus on osa suomalaista lakisääteistä tilintarkastusta (TTL 3:1 §). Tarkastuksien laatu ei ole asia, joka muodostuu tyhjiössä, vaan siihen vaikuttaa niin tilintarkastajaan kuin tilintarkastusyhteisöön liitettyjen ominaisuuksien lisäksi asiakassuhde. Osa tässä alaluvussa esiteltävistä tekijöistä parantaa tarkastuksien laatua, kun taas toiset niistä heikentävät sitä. Välillä on mahdollista, että sama tekijä voidaan kokea sekä tarkastuksien laatua parantavaksi että heikentäväksi.

Sekä hallinnon tarkastuksen laatuun että tilintarkastuksen laatuun koetaan vaikuttavan tilintarkastajan ammattitaito. Tilintarkastajat A ja G näkevät, että ammattitaitoa kertyy sitä mukaa, mitä useampia vuosia tilintarkastaja on toiminut tilintarkastustehtävissä. Mielenkiintoista on, että työvuodet tarkastuksien laatuun vaikuttavana tekijänä mainitsevat ne tilintarkastajat, joilla on vähiten työkokemusta, kun taas kauemman alalla olleet eivät erikseen painota tätä seikkaa. Tilintarkastaja A myös kokee, etteivät nuoret tilintarkastajat ole voineet ehtiä kehittää tarpeeksi ammatillista harkintaansa. Hänellä ei ole vielä auktorisointia, jonka hän kokee osaltaan vahvistavan tilintarkastajan ammattitaitoa. Vaikka tilintarkastaja D:kään ei ole auktorisoitu tilintarkastaja, huomauttaa hän, että auktorisoinnissa itse saadulla tittelillä ei ole merkitystä ammattitaitoon, vaan enemmänkin sillä, että tutkintokokeita varten tilintarkastaja tulee tutustuneeksi syvällisemmin alaan, mikä kasvattaa työtehtävissä vaadittavaa osaamista. Myös tilintarkastaja G toteaa, että alaan liittyvä lukeneisuus auttaa häntä ylläpitämään ja parantamaan tarkastuksiensa laatua:

”Sitte tuloo itte lueskeltua sellaaasia asioita, joissa on heikko tietämys. Ittellä on taipumus sellaaseen, että pitää vähä kaikesta tietää jotaki. - - lueskellut justiin KILA:n ratkaisuja ja laadunvalvonnan raportteja.” (Tilintarkastaja G)

Ennen työelämään siirtymistä käyty koulutus ei välttämättä valmista tilintarkastajia tarpeeksi hallinnon tarkastuksen tai tilintarkastuksen suorittamiseen. Tilintarkastuksen laadun osalta tilintarkastaja C toteaa, että koulutukseen osallistuminen on tärkeää jatkossakin. Tilintarkastajat F ja G luottavat siihen, että hallinnon tarkastukseen liittyvästä riittävästä koulutuksesta vastaa Suomen Tilintarkastajat ry tarjonnallaan. Suomessa mahdollisuus kouluttautua on muidenkin kuin tilintarkastusyhteisöjen vastuulla, jolloin eroa Big 4 -yhtiöiden ja niiden ulkopuolisten tilintarkastajien laadussa ei koeta olevan yhtä vahvasti tästä näkökulmasta. Aiemmin hallinnon tarkastuksen suorittamisen yhteydessä mainittiin, että Big 4 -taustalla on vaikutusta ISA-standardien käyttöön osana tarkastusta. Osa

tilintarkastajista, jotka ovat aiemmin työskennelleet Big 4 -yhtiöissä, kokevat, että aiempi työskentely suuressa tilintarkastusyhteisössä vaikuttaa yhä hallinnon tarkastuksen laatuun, vaikka he ovat vaihtaneet työpaikkaa.

”Helpompi suhtautua kyllä laatuun, jos on Big 4 -kokemusta. Sulla on semmonen iskostunut jonkinlainen ajatusmaailma, että tätä työtä ei voi vaan tehdä niin, etteikö laatu olisi kunnossa.” (Tilintarkastaja F)

Tilintarkastajaan liitetyksi tekijäksi, jonka koetaan vaikuttavan tilintarkastuksen laatuun ja hallinnon tarkastuksen laatuun, katsotaan se, millaiset vaatimukset tilintarkastaja asettaa itseään ja tarkastustyötään kohtaan. Tilintarkastaja B:n mukaan tilintarkastajan työmoraalilla on vaikutusta siihen, millaista tilintarkastuksen laatua hän tavoittelee ja kuinka paljon hän on valmis tekemään sen eteen töitä. Kuitenkin hän ja tilintarkastaja A toteavat, että kiire saattaa välillä pakottaa heikompaan tilintarkastuksen laatuun kuin itse olisi alun perin toivonut.

Tilintarkastaja F ajattelee, että tilintarkastajien välillä on eroa siinä, paljonko he dokumentoivat työtään. Dokumentointi vaikuttaa hänen mukaansa myös hallinnon tarkastuksen laatuun, sillä siihen palaamalla voidaan vahvistaa käsitystä siitä, että tilintarkastuskertomuksella on päädytty oikeaan lausuntoon. Varsinkin hallinnon tarkastuksessa tämä koetaan tärkeäksi, sillä tilintarkastajan on välillä haasteellista tietää, mistä asioista hänellä on velvollisuus huomauttaa ja miten. Tilintarkastaja F myös lisää, että tilintarkastajalla on oltava taito kysyä asiakkaalta asioista ja ottaa niitä esille. Lisäksi tilintarkastaja G:n mukaan tilintarkastajan tuntemuksella toimialasta ja osakeyhtiön maantieteellisestä sijainnista on vaikutusta hallinnon tarkastuksen laatuun. Usein samalla seudulla toimivilla yrityksillä saattaa olla samankaltaisuuksia valitussa toimialassa, mitä selittää alueen elinkeinorakenne. Tilintarkastaja saattaakin tulla työssään erikoistuneeksi tietynlaisen toimialan tarkastukseen, kuten maatalouden.

”Ja sitten myöskin se työn ohjaus ja se, että onko käytettävissä tällaiset, että jos jokaisen yhtiön kohdalla pitää erikseen miettiä, että mitäs toimenpiteitä näissä nyt tehdään, vaan että olisi joku standardisoitu pohja.” (Tilintarkastaja A)

”Totta kai siihen [tilintarkastuksen laatuun] liittyy tilintarkastajan ammattitaito ja ehkä myös sen yhteisön antamat ohjeet, jonka mukaan sitä tarkastusta tehdään.” (Tilintarkastaja D)

Tilintarkastajat A ja D työskentelevät molemmat Big 4 -yhtiössä ja heidän mielestään tilintarkastusyhteisön tarjoamilla työohjeilla on vaikutusta tilintarkastuksen laatuun. Vaikka tilintarkastaja C onkin yksin toimiva tilintarkastaja, tiedostaa myös hän, millainen positiivinen vaikutus asianmukaisilla dokumentointivälineillä on tilintarkastuksen laatuun. Kaikki haastateltavat käyttävät työssään tarkastusohjelmiin kuuluvia työpohjia huolimatta siitä, työskentelevätkö he yksin tai eri kokoisissa tilintarkastusyhteisöissä. Suomessa standardisoitujen tarkastuspohjien käyttö ei ole haastateltavien perusteella rajoittunut ainoastaan suurimpiin tilintarkastusyhteisöihin. Tämä selittää osaltaan sitä, miksi haastateltavat eivät koe Big 4 -yhtiössä työskentelyn olevan niin merkittävä hallinnon tarkastuksen laatuun ja tilintarkastuksen laatuun vaikuttava tekijä. Tilintarkastaja D

mainitsee erikseen, että hänen mukaansa eroa hallinnon tarkastuksen laadussa eri tilintarkastustoimijoiden välillä ei ole myöskään siitä syystä, että hän ei koe hallinnon tarkastusta työlääksi suorittaa. Hänen mukaansa eroja muilla tilintarkastuksen alueilla voi syntyä sen sijaan herkemmin. Tilintarkastaja A:n mielestä kuitenkin Big 4-yhtiöiden mahdollisuus tarjota kattavasti tukea avustaville tilintarkastajille on hyvä asia laadun kannalta.

Myös asiakkaaseen liittyvien tekijöiden koetaan vaikuttavan sekä hallinnon tarkastuksen että tilintarkastuksen laatuun. Tilintarkastajien A ja G mukaan osa asiakkaista kokee tilintarkastuksen hyödyttävän itseään, esimerkiksi rahoittajien kanssa toimiessa, jolloin tilintarkastusta ja tilintarkastajaa kohtaan ollaan suotuisampia ja hyvä tilintarkastuksen laatu koetaan yhteiseksi tavoitteeksi. Asiakkaan asenne hallinnon tarkastusta kohtaan on siten yksi vaikuttava tekijä, sillä esimerkiksi asiakkaan suunnalta tuleva painostus antaa tilintarkastuskertomus voi vaikeuttaa tilintarkastajan kykyä huolehtia hallinnon tarkastuksen laadusta. Aiemmin mainittiin, että tilintarkastajan ammattitaidolla on vaikutusta tarkastuksien laatuun, mutta tilintarkastajat D ja G toteavat, että asiakkaan ammattitaito vaikuttaa myös hallinnon tarkastuksen laatuun. Viime kädessä osakeyhtiön johto on vastuussa siitä, että yhtiön etua ajetaan ja sen asioita hoidetaan asianmukaisesti, mutta johto voi kuitenkin toiminnallaan ja osaamattomuudellaan vaikuttaa välillisesti hallinnon tarkastuksen laatuun.

”Asia on niin, että mä tiedän, että mapit tulee hyvästä tilitoimistosta ja on laadukkaasti tehty työ. Todennäköösesti se maharollinen virhe ei löyry niistä mapeista, vaan se löytyy jostain muualta. Se on nimenomaan hallintomateriaali ja se materiaali, mitä siellä tilitoimistossa ei oo.” (Tilintarkastaja G)

”Toisaalta on se [hallinnon tarkastus] laadukasta silloinkin, jos huomautetaan, kun on tapahtunut virheitä, mutta silloin hallinto ei oo laadukasta. Kuinka näitä nyt sitten voi erottaa sillee hallintoa ja hallinnon tarkastusta?” (Tilintarkastaja D)

Tilintarkastaja D perustelee asiakkaan ammattitaidon vaikutusta hallinnon tarkastuksen laatuun sillä, että hallinnossa tehtyjä virheitä on usein haastavaa, ellei mahdotonta, korjata jälkikäteen. Lisäksi jos asiakkaan osaaminen osakeyhtiön hallinnon asioiden hoitamisesta on heikkoa, voi virheellisyyden määrä kasvaa niin suureksi ja virheet voivat olla niin monimutkaisia, että tilintarkastajalla ei ole edes mahdollisuutta tai kykyä puuttua kaikkeen. Myös tilintarkastaja A mainitsee samasta asiasta tilinpäätöksen virheellisyyden osalta. Tällöin tilintarkastajalle asiakastoimeksianto varten varattu aika ja tilintarkastuspalkkio eivät riitä siihen, että kaikki virheet voitaisiin havaita, mikä saattaa heikentää tilintarkastuksen laatua. Tilintarkastaja F huomauttaa, että omistajajohtoisilla yrityksillä tulee vastaan paljon ja nopeasti tehtäviä päätöksiä, mikä vaikuttaa hallinnon laatuun. Toisaalta hänen mukaansa pääsääntöisesti isot asiat ovat asiakkailla oikein ja yrittäjät myös usein hakevat näihin liittyen apua tilintarkastajalta ja muilta asiaan perehtyneiltä tahoilta, jolloin vaikutus hallinnon tarkastuksen laatuun ei pääse niin suureksi. Tilintarkastaja G:n mukaan tilintarkastajan kyky ennakoita asiakkaan toimintaa vaikuttaa hallinnon tarkastuksen laatuun:

”Hallinnon tarkastus on myös sitä, että sä oot ajan tasalla siitä yrityksestä, että missä mennään. Jos vähä pääsee ennakkoomaan ja sanomaan, että äläkää ny tehkö näin. Kyllä se on ilman muuta merkki laadukkaasta hallinnon tarkastuksesta. Jos aattelee, että koska ny tilintarkastaja on tehnyt työnsä vähä paremmin ku hyvin, niin silloin ku pääsee ennakkoomaan.” (Tilintarkastaja G)

Muita asiakkaaseen liittyviä tekijöitä, jotka vaikuttavat hallinnon tarkastuksen laatuun, ovat osakeyhtiön koko ja yrityskasvun vaihe sekä valittu toimiala. Hyvin pitkälti samojen asioiden todettiin jo aiemmin vaikuttavan myös hallinnon tarkastuksen merkitykseen ja suorittamiseen. Tilintarkastaja D toteaa, että suuremmissa osakeyhtiöissä on enemmän sääntelyä kuin pienemmissä yhtiöissä, jolloin yhtiö voi tulla aiheuttaneeksi vahingonkorvausvelvollisuuden tai rikkooneeksi säännöksiä useammassa tapauksissa, jolloin hallinnon tarkastuksen laatua voi heikentää se, että tilintarkastaja ei havaitse näitä kaikkia asioita tai huomaa raportoida niistä. Myös tilintarkastaja F ajattelee, että asiakasyhtiön toiminnan ollessa monimutkaista, on tarkastuksen kohdentaminen haastavampaa ja vaikuttaa siten tarkastuksien laatuun.

Useampien haastateltavien mielestä asiakasyhtiön ja sen toiminnan hyvä tuntemus onkin tilintarkastuksen laatua ja hallinnon tarkastuksen laatua parantava tekijä. Tilintarkastajat A ja B puhuvat vastauksissaan myös asiakkuuden keston vaikutuksesta tilintarkastuksen laatuun. Tilintarkastaja B ajattelee, että pitkäkestoisen asiakassuhteen ansiosta tilintarkastaja tuntee asiakasyhtiön ja hänen on helpompi havaita, mikäli tarkastusaineiston tiedot poikkeavat aiemmista vuosista. Sen sijaan tilintarkastaja A ei niinkään koe pitkää asiakassuhdetta hyvänä asiana, sillä hänen mukaansa tilintarkastajan puolueeton suhtautuminen asiakkaaseen ja tämän toimintaan saattaa heikentyä. Toisaalta tilintarkastaja D:n mukaan tilintarkastajan ymmärtäessä asiakastaan, kykenee hän paremmin arvioimaan hallinnon tarkastuksessa tekemiään havaintoja siinä valossa, johtuvatko ne osakeyhtiön johdon oman edun tavoittelemisesta vai silkasta tietämättömyydestä tai vahingosta. Haastateltavat ovat kuitenkin yksimielisiä siitä, että hallinnon tarkastuksen laatuun ja tilintarkastuksen laatuun vaikuttaa asiakassuhde yhteistyön toimivuuden ja keskusteluyhteyden näkökulmasta. Näiden todetaankin välillä aiheuttavan haasteita hallinnon tarkastukseen:

”Jos lähtökohta on se, että kysyt jotaki sopimusta, että laitakko mulle nää sopimukset, haluaisin nähära, että mitä siellä sanotaan. Jos lähtökohta on se, että ei tilintarkastaja sellasta tarvi, että ei se liity tilinpäätökseen, niin siinä on aika iso matka siihen, että päästään laadukkaaseen tilintarkastukseen.” (Tilintarkastaja G)

”- - jossei sulla oo sellaanen sujuva yhteys esimerkiksi johonki henkilöön, toimitusjohtajaan, omistajaan tai hallitusjäseneseen tai sulle tulee sellanen kokemus, että sä et saa sitä, mitä sä haet. - - Jos et sä saa materiaalia tai että joku kokee sen, että mitä näitä kyselet. - - Se ymmärrys ehkä siitä, että miksi jotain tiedustellaan ja jos ei sitä saa niin kyllähän se heikentää sitä hallinnon tarkastuksen laatua.” (Tilintarkastaja F)

Hallinnon tarkastuksessa ja tilintarkastuksessa tilintarkastajalta edellytetään kykyä keskustella asiakasyhtiön johdon kanssa. Pelkkä keskustelu itsessään ei riitä, vaan tilintarkastajan on myös tiedettävä, mistä asioista keskustella ja milloin tarvitaan lisäksi muuta tilintarkastusaineistoa. Tämä vaatii tilintarkastajalta

ammattillista harkintaa ja ammattillista skeptisyyttä. Tilintarkastajien välillä olevat erilaiset tavat käyttää ammattillista harkintaa johtavat eroihin tarkastuksien laadussa. Haastateltavien vastauksista käy ilmi, että varsinkin hallinnon tarkastuksessa ammattillista harkintaa tarvitaan useissa asioissa, joilla on vaikutusta hallinnon tarkastuksen laatuun, kuten tilintarkastusevidenssin valinnassa ja raportoinnissa. Myös ammattillinen skeptisyys vaikuttaa osaltaan hallinnon tarkastuksen laatuun. Tilintarkastaja F ajattelee, että tilintarkastajan on osattava kyseenalaistaa. Tämä liittyy myös ammattilliseen harkintaan, sillä tilintarkastajan on tiedettävä, milloin kerätä lisää aineistoa, jotta tarkastus laajuudeltaan vastaa sen laadun tavoitteeseen havaita virheet. Ammattillisen skeptisyyden osalta hallinnon tarkastuksessa havaitaan, että se on sekä osa tilintarkastajan luonnetta että tarkastustoimeksiannon asettamia vaatimuksia, minkä Hurtt (2010) on todennut tutkimuksessaan.

Tilintarkastaja B:n mukaan tilintarkastusalan standardit ja lainsäädäntö ohjaavat tilintarkastusta ja auttavat tilintarkastajaa määrittelemään, mitä tarkastuksella tavoitellaan. Kun tilintarkastuksilla on yhteneväiset tavoitteet, on tilintarkastuksien laatu tällöin yhdenmukaisempaa, sillä hänen mielestään erot ammattillisessa harkinnassa ovat tilintarkastuksen laatua heikentävä tekijä. Tilintarkastaja A:n näkemyksen perusteella jokainen tilintarkastaja tulkitsee standardeja omalla tavallaan, eli käyttää niiden soveltamisen yhteydessä ammattillista harkintaansa, mikä heijastuu tilintarkastuksen laatuun. Tällainen mahdollisuus oman ammattillisen harkinnan käytölle standardien tulkinnassa on kuitenkin säilytettävä tilintarkastaja C:n mielestä. Hän ja tilintarkastaja D ajattelevat, että standardit eivät koskaan voi olla täysin kaikenkattavia tosielämän tilintarkastuksissa ja hallinnon tarkastuksissa vastaan tulevilla tilanteilla. Ammattillinen harkinta voi siis myös turvata osaltaan tilintarkastuksien laatua ja olla täten hyvää tarkastuksien laatua edistävä tekijä. Tilintarkastaja A huomauttaa, että tiukkojen standardien parissa toimiessaan tilintarkastaja saattaa tulla tehneeksi useammin päätöksen tarkastaa vielä lisää, mikä ei ole aina hyvä asia. Tähän liittyy hieman toisesta näkökulmasta, eli liian epätarkan sääntelyn osalta, samankaltainen kokemus ylilaadusta huonona asiana, minkä tilintarkastaja G mainitsee.

”Tää on vaikia aihe tää laatu, kun ei oo missään oikein sanottu, paljonko on paljon tai paljonko pitää olla, että viitekehys on olemassa sille [hallinnon tarkastukselle] ja se on aika massiivinen. Tää teoria, että miten pitäis tehdä tässä ja käytäntö. Kaikki soveltaa vähä omalla laillaan.” (Tilintarkastaja F)

Useat haastateltavista kokevat, että hallinnon tarkastuksen laatuun voisi vaikuttaa positiivisesti se, että tilintarkastajille olisi tarjolla konkreettisempaa ohjeistusta hallinnon tarkastuksen suorittamisesta niiltä osin, joissa nykyisellään pitää käyttää paljon ammattillista harkintaa. Tilintarkastaja D mieltää, että tämänhetkinen osakeyhtiöiden hallinnon tarkastukseen liittyvä sääntely ei rajoitakaan tarkastuksen suorittamista sen laatua heikentävällä tavalla, vaan kyse on enemmänkin päinvastaisesta ongelmasta. Tarkastuksessa apuna käytettävien työpohjien kuitenkin koetaan seuraavan standardeja ja lainsäädäntöä, jolloin niiden mukaan toimimisen uskotaan turvaavan hallinnon tarkastuksen laatua ja tilintarkastuksen laatua.

5.2.3 Hallinnon tarkastuksen laadun nykytilanne ja sen parantaminen

Aiemmassa luvussa kävi jo ilmi, että hallinnon tarkastuksen osalta on tarvetta edelleen lisäohjeistukselle siitä huolimatta, että Suomen Tilintarkastajat ry julkaisi suosituksensa osakeyhtiöiden hallinnon tarkastuksesta keväällä 2021 ja haastattelut käytiin julkaisuajankohdan jälkeen. Suositus nähdään aiheesta lähinnä yleiskatsauksena, jolla pyritään vastaamaan liian moneen asiaan yhdellä kertaa. Käytännönläheisemmän ja rajatumman lisäohjeistuksen koettaisiin helpottavan tilintarkastajien harkintavaltaan jätettyjä valintoja ja selkeyttävän osakeyhtiöiden tarkastuksessa sovellettavaksi tulevia lakeja. Tilintarkastaja D ehdottaa, että lisäohjeistusta voitaisiin suunnata tilintarkastajien lisäksi osakeyhtiöille ja niiden johdolle, sillä hallinnon laatu vaikuttaa hallinnon tarkastuksen laatuun. Kun johto tuntisi itse osakeyhtiölain paremmin, olisi tilintarkastaja D:n mukaan jo ennen hallinnon tarkastusta pystytty vähentämään virheiden määrää. Tilintarkastaja E taas toivoo, että nykyinen suositus olisi vielä vahvemmin kirjoitettu suoraan tilintarkastajille.

”Sitte se, mitä ja kuinka paljon niitä sopimuksia pitää kattoo ja missä kohtaa sitä vaakuutusturvaa on tarpeen arvioida ja kuinka pitkälle pitää mennä niissä esimerkiksi osakkeenomistajien edun valvomisessa. Tällasiin asioihin ehkä nyt sitä ohjeestusta vois olla enemmänki.” (Tilintarkastaja D)

Tilintarkastaja A mainitsee, että yleisesti suomalaiset tilintarkastajat ovat tottuneita käyttämään paljon ammatillista harkintaa, sillä he joutuvat soveltamaan esimerkiksi ISA-standardeja pienempien yhtiöiden tarkastukseen kuin niitä välttämättä on suunniteltu käytettävän. Tämä saattaa jopa selittää sitä, että eksaktin ohjeistuksen puuttumisesta huolimatta haastateltavat eivät miellä hallinnon tarkastuksen laatua nykyisellään huonoksi tai hyväksi. Toisaalta he myös myöntävät, että ulkopuolisena hallinnon tarkastuksen laatua tai tilintarkastuksen laatua on vaikea arvioida tietämättä yksittäisestä toimeksiannosta enempää. Siten hylätty tulos PRH:n laaduntarkastuksestakaan ei välttämättä kerro kaikkea.

”Ehkä mä haluan siitä laadunvalvojan laadusta pysyä vähä kauempana.” (Tilintarkastaja G)

Varsinkin tilintarkastajat B ja F kokevat, että laaduntarkastukset keskittyvät nykyään erityisesti dokumentaatioon ja he ovatkin yhtä mieltä siitä, että nykyiset dokumentaatiovaatimukset parantavat tilintarkastuksien laatua. Kuitenkin tilintarkastaja B toteaa, että välillä dokumentaatiota joutuu tekemään niin paljon hylätyn laaduntarkastuksen tuloksen asettamasta pelotteesta johtuen, että tilintarkastajien varaamaa aikaa toimeksiannosta kohden ei ole välttämättä tarpeeksi itse tarkastustoimenpiteiden suorittamiseen. Toisaalta tilintarkastaja F näkee, että nykyiset dokumentaatiovaatimukset ja tiukentunut ulkoinen laadunvalvonta pakottaa alalla kauan toimineita tilintarkastajia joko uudistamaan nykyisiä toimintatapojaan tai siirtymään eläkkeelle, mikä voi jopa parantaa laaduntarkastusten tuloksia. Tätä ennen heidän tulisi kuitenkin siirtää osaamistaan nuoremmille

polville. Tilintarkastaja C muistuttaa, että tilintarkastaja onkin itse viime kädessä se henkilö, joka huolehtii hyvästä tilintarkastuksen laadusta.

Keskustellessani haastateltavien kanssa mahdollisista tulevaisuuden laaduntarkastusten kohteista, jotka liittyisivät hallinnon tarkastukseen, mainitsevat he, että tosiasiallisten edunsaajien tarkastusta aletaan mahdollisesti valvomaan. Tämä johtuu tilintarkastaja D:n mukaan siitä, että kyseessä on uusi asia, joten se varmasti kiinnostaa myös PRH:ta. Lisäksi osa haastateltavista kertoo olevansa tietoisia, että hallinnon tarkastukseen kuuluvien lähipiiritapahtumien tarkastamista painotetaan tällä hetkellä laaduntarkastuksissa. Tilintarkastajat E ja F uskovat myös, että osakeyhtiöiden hallinnon tarkastuksesta julkaistu suositus saattaa vaikuttaa siihen, että laadunvalvojen on helppo vedota sen sisältöön ja verrata tilintarkastajien toimintaa suositukseen. Myös kaupparekisteritietojen paikansäilytyksen tullaan kiinnittämään huomiota siinä ilmoitettujen henkilöiden osalta, kuten hallituksen jäsenten ja tilintarkastajan.

”Kaikki nää, mitä näitä ohjeistuksia tulee niin se on sitte sellanen, että siihen on helppo mennä valvonnan.” (Tilintarkastaja F)

”Voiko suositus toimia tilintarkastusvalvonnan ’lyömäpuuna’ laaduntarkastuksissaan, että suositus asettaa riman paikan, toteutettavat toimenpiteet?” (Tilintarkastaja E)

”Nythän PRH:lta tuli tilintarkastajille kaikille viestiä siitä, että kaupparekisteritierot on sellanen, johonka kiinnitetään huomiota, että hallitus on ajan tasalla. Tuli sellanen nootti, että nyt on aika kunnostautua asias.” (Tilintarkastaja G)

Haastatellut tilintarkastajat tunnistavat tekijöitä, jotka vaikuttavat hallinnon tarkastuksen laatuun ja tilintarkastukseen laatuun sekä ottavat näitä huomioon tarkastuksissaan. He tiedostavat nykyisin heitä kohtaan asetetut odotukset ulkoiselta laadunvalvojalta ja pyrkivät parhaansa mukaan vastaamaan näihin. He myös tunnistavat tapoja, joilla nykyistä hallinnon tarkastuksen laatua pystytään entisestään parantamaan sekä heidän itsensä että tilintarkastusalan osalta. Tilintarkastaja F kiteyttää nykyisen hallinnon tarkastuksen laadun tilanteen:

”Kyllä se paranee ja kai se siitä ihan ok-tasolla alkaa olla. Kyllä sen eteen yritetään hirveesti tehdä töitä.” (Tilintarkastaja F)

6 JOHTOPÄÄTÖKSET JA ARVIOINTI

6.1 Yhteenveto ja johtopäätökset

Ennen tutkimuskysymyksiin perehtymistä on tärkeää ymmärtää, miten tätä tutkielmaa varten haastatellut tilintarkastajat käsittävät osakeyhtiöiden hallinnon tarkastuksen ja sen suorittamisen. Tilintarkastajat mieltävät hallinnon tarkastuksen osakeyhtiön johdon laillisuusvalvontana, minkä tavoitteena on havaita johdon rikkomukset yhtiötä koskevan sääntelyn osalta sekä aiheutuneet vahingonkorvausvelvollisuudet. Lisäksi tilintarkastajan on huomautusvelvollisuutensa mukaisesti raportoitava tällaisista havainnoista. Siten hallinnon tarkastusta päämäärältään ja sisällöltään ohjaa TTL:n 3:5.5 § ja se ymmärretään tarkoituksenmukaisuustarkastuksen sijaan laillisuustarkastuksena, mitä erityisesti Suomen Tilintarkastajat ry (2021a, 10) ja Korkeamäki (2017, 91) painottavat.

Hallinnon tarkastuksen merkitykseksi käsitetään, että tilintarkastajan avulla osakeyhtiön sisäiset ja ulkoiset sidosryhmät saavat tietoa johdon toiminnasta etenkin siltä osin, kuinka hyvin johto noudattaa huolellisuus- ja lojaliteettivelvoitteitaan sekä tavoittelee yhtiön etua. Toisaalta varsinkin omistajajohtoisilla osakeyhtiöillä ei ole samankaltaista tarvetta johdon ulkopuoliselle valvonalle, jolloin tällaisissa yhtiössä hallinnon tarkastuksen merkitys käsitetään välillä ainoastaan TTL:n 3:1 §:stä ja 3:5.5 §:stä tulevien velvoitteiden täyttämiseksi. Hallinnon tarkastuksen merkityksen yhteydessä tilintarkastajat mainitsevat siihen vaikuttavia tekijöitä olevan osakeyhtiön koko ja kasvunopeus, erityisesti rahoituksen tarpeen vuoksi, sekä omistus- ja hallintorakenne. Hallinnon tarkastuksen suunnittelussa Suomen Tilintarkastajat ry (2021a, 9) on listannut samoja asioita täydentäen tekijöitä vielä liiketoiminta-alalla ja osakeyhtiön taloudellisella tilanteella.

Osakeyhtiöiden hallinnon tarkastuksessa tarkastustoimenpiteitä suunnataan pöytäkirjoihin, yhtiöjärjestykseen, osakasluetteloon, kaupparekisteriin, tosiasiallisiin edunsaajiin, lähipiiritoimiin, merkittäviin sopimuksiin ja vakuutuksiin. Näitä kyseisiä tarkastuskohteita ovat luetelleet myös muun muassa Halonen ja Steiner (2010), Korkeamäki (2017), Ruohonen (2020) sekä Suomen Tilintarkastajat ry (2021a). Suurta osaa hallinnon tarkastuksesta pidetään rutiininomaisena ja tilintarkastajat suorittavat sitä samoihin aineistoihin hyvin samankaltaisin

toimenpitein, joista keskeisenä mainitaan johdon haastattelut. Raportoinnissa tilintarkastajia ohjaa olennaisuus tilintarkastuskertomuksen osalta, joten muita ei-olennaisia havaintoja esitetään sen perusteella tilintarkastuspöytäkirjassa tai muistioissa. Myös Suomen Tilintarkastajat ry (2021a, 20–21) perustaa raportoinnissa tehtävät valinnat olennaisuuteen ja ilmeisyyteen. Hallinnon tarkastus painottuu tilintarkastusprosessin alkuun ja loppuun, vaikkakaan sitä ei käsitetä muusta tilintarkastuksesta erillisenä osana.

Tilintarkastajat ajattelevat, että osakeyhtiöissä hallinnon tarkastus on nopea suorittaa, ellei hallinto- tai omistusrakenne ole erityisen raskas, kuten julkisissa osakeyhtiöissä. Huomionarvoista on, että Torpon (2012) tutkimustulosten mukaan tilintarkastajat kokevat hallinnon tarkastuksella olevan keskeinen rooli omistajajohtoisissa yrityksissä ja siihen liittyviä havaintoja tehdään runsaasti. Myös haastattelemillani tilintarkastajilla on enimmäkseen asiakkaina osakeyhtiöitä, joissa omistajuus ja johto ovat samojen henkilöiden käsissä. Tämän tutkielman tulokset nopeasta suorittamisesta ja ainoastaan lakisääteisen velvoitteen täyttämisestä poikkeavat siten joiltain osin Torpon (2012) tuloksista. Kuitenkin nopeaa suorittamista saattaa myös tämän tutkielman vastauksissa selittää se, että tilintarkastuksen eri osa-alueet limittyvät toisiinsa eikä rajanveto hallinnon ja muun tarkastuksen välillä ole aina selkeää.

Tämän tutkielman tavoitteena on selvittää, minkälaisia haasteita tilintarkastajat liittävät osakeyhtiöiden hallinnon tarkastukseen ja millaisia kokemuksia heillä on osakeyhtiöiden hallinnon tarkastuksen laadusta. Tutkimuksessa havaitaan haasteilla ja laadulla olevan yhteys, sillä haasteita esiintyy sellaisissa osakeyhtiöiden hallinnon tarkastukseen vaikuttavissa tekijöissä sekä tarkastuskohteissa ja -vaiheissa, jotka määrittävät osaltaan hallinnon tarkastuksessa saavutettavaa laatua.

Hallinnon tarkastuksen ja tilintarkastuksen laadun määritelmien välillä on havaittavissa samankaltaisuutta, mitä selittää varmasti se, että hallinnon tarkastus sisältyy suomalaiseen lakisääteiseen tilintarkastukseen (TTL 3:1 §). Kummankin osalta hyvää tarkastuksien laatua kuvastaa se, että tilintarkastaja havaitsee olennaiset virheet ja raportoi niistä oikeamuotoisella lausunnolla. Hyvän tarkastuksien laadun saavuttamiseksi tilintarkastajan on myös kerättävä riittävä määrä tilintarkastusevidenssiä sekä ylläpidettävä kommunikaatiota asiakkaan kanssa. Nämä kaikki asiat toistuvat myös tilintarkastuksen laadun tieteellisessä määritelmässä (ks. DeAngelo 1981; Francis 2011; IAASB 2014, 4–7). Tilintarkastuksen laatuun vaikuttaviksi tekijöiksi luetaan mukaan tilintarkastajan ja tilintarkastusyhteisön ominaisuudet, asiakas ja asiakassuhde sekä viranomaiset yhdessä tilintarkastusstandardien ja alaa koskevien ohjeistuksien kanssa (Carcello ym. 1992; Francis 2011; Knechel ym. 2013; Sundgren & Svanström 2013). Seuraavissa kappaleissa esiteltävät osakeyhtiöiden hallinnon tarkastuksen laatuun vaikuttavat tekijät noudattavat läheisesti edellä mainittujen aiempien tutkimuksien listauksia tekijöistä ja niiden tarkemmasta määrittelystä.

Tilintarkastajan osalta osakeyhtiön hallinnon tarkastuksen laatuun vaikuttaa oleellisesti hänen ammattitaitonsa ja koulutautuneisuutensa. Nämä myös parantavat tilintarkastajan kykyä käyttää ammatillista harkintaansa

tarkastustyössä. Lisäksi tilintarkastajien asettamat odotukset ja vaatimukset itseään kohtaan vaikuttavat siihen, millaiselle tasolle hallinnon tarkastuksen laatu tai tilintarkastuksen laatu asettuu. Sopivalla ammatillisella skeptisyydellä on havaittu olevan positiivista vaikutusta tilintarkastuksen laatuun (Ciolek 2017; Glover & Prawitt 2014). Myös tässä tutkielmassa tilintarkastajan kyky kyseenalaistaa katsotaan hallinnon tarkastuksen laatuun vaikuttavaksi tekijäksi. Samoin tilintarkastaja tuottaa sitä korkeampaa hallinnon tarkastuksen laatua, mitä paremmin hän onnistuu ennakoimaan asiakkaan toimintaa. Toisaalta haasteeksi hallinnon tarkastuksessa koetaan nimenomaan se, kuinka paljon sen suorittaminen edellyttää tilintarkastajalta ammatillista harkintaa. Tilintarkastajan on itse tehtävä päätökset siitä, minkä hän kokee olennaiseksi ja keskeiseksi, mikä vaikuttaa tilintarkastusevidenssin keräämiseen ja hallinnon tarkastuksesta raportointiin. Tämä näkyy varsinkin siinä vaiheessa, kun hallinnon tarkastus kohdistuu sopimuksiin, joita on runsaasti ja joiden tarkastamista ei voi toistaa täysin samalla tavoin osakeyhtiöstä toiseen, jolloin tilintarkastajan on tehtävä valintoja niiden tarkastamiseen liittyen. Edellä mainitut asiat taas ovat yhteydessä hallinnon tarkastuksen laadun määritelmään.

Tilintarkastusyhteisön koetaan vaikuttavan hallinnon tarkastuksen laatuun lähinnä siltä osin, että Big 4 -yhtiössä työskentely on alun perin luonut tilintarkastajalle käsityksen tavoiteltavan hallinnon tarkastuksen ja tilintarkastuksen laadun merkityksestä. Sen sijaan mahdollisuutta työpohjien käyttöön tarkastustyössä ei ole sidottu tilintarkastusyhteisön kokoon, vaan Suomessa niitä on tarjolla jopa yksin toimiville tilintarkastajille. Suomen Tilintarkastajat ry:n tarjoamien koulutuksien ja työohjeiden koetaan turvaavan yksin toimivien ja pienissä tilintarkastusyhteisöissä työskentelevien tilintarkastajien mahdollisuutta tiedon ja osaamisen jakamiseen, millä on havaittu olevan myös vaikutusta tilintarkastuksen laatuun (Duh ym. 2020).

Samoin kuin tilintarkastajan ammattitaidolla, myös asiakkaan osaamisella on vaikutusta osakeyhtiön hallinnon tarkastuksen laatuun. Jos asiakas ei halua tai osaa hoitaa hallintoaan hyvällä laadulla, vaikuttaa johdon aiheuttama runsas virheellisyys siihen, että tilintarkastajan on vaikeampi suorittaa työnsä kattavasti aikataulun ja tilintarkastuspalkkion puitteissa. Tämän ovat havainneet myös Carcello ym. 1992, Francis 2011 ja Knechel ym. 2013 tilintarkastuksen laadun osalta. Siten hallinnon tarkastuksen laatu on yhteydessä osakeyhtiön hallinnon laatuun. Tilintarkastajat ovat kohdanneet työssään tapauksia, joissa asiakkaan yhteistyökyky ja heikko ymmärrys hallinnon tarkastuksesta lakisääteisenä vaatimuksena muodostuu haasteeksi tarkastuksen suorittamisella. Tämä näyttäytyy siten, että tilintarkastajan kysymyksiin ei vastata asianmukaisesti tai hallituksen toimintaan liittyviä aineistopyyntöjä vähätellään sen valossa, että tilintarkastus mielletään tilinpäätöskeskeiseksi. Tämä myös heikentää hallinnon tarkastuksen laatua, sillä tilintarkastajan on haastavampaa havaita olennaiset virheet saamansa tilintarkastusevidenssin rajallisuudesta johtuen. Välillä haasteeksi voi muodostua ylipäätään se, että hallinnon tarkastuksessa on käytettävissä vähän kirjallista aineistoa, sillä osakeyhtiö järjestää tilikauden aikana esimerkiksi vain

pakolliset kokoukset, jolloin tilintarkastajan omien kyselyiden ja haastatteluiden merkitys kasvaa entisestään.

Viranomaisten ja heidän tarjoamansa ohjeistuksen osalta päästään osakeyhtiön hallinnon tarkastuksen laadun kannalta keskeiseen haasteeseen. Lainsäädäntö ja standardit yhdessä ohjeistuksien kanssa auttavat tilintarkastajaa suuntaamaan tarkastustoimenpiteitä tiettyihin tarkastuskohteisiin, mikä vaikuttaa tilintarkastuksen laatuun (Carcello ym. 1992; Francis 2011; Gao & Zhang 2019; Knechel ym. 2013). Lisäksi tilintarkastuksen laadun taso määrittyy osittain sen perusteella, kuinka hyvin tilintarkastaja seuraa työssään tilintarkastusalan sääntelyä ja huolehtii siitä, että asiakas noudattaa itseään koskevia lakeja (Francis 2004, 2011). Hallinnon tarkastuksessa haasteen muodostaa se, että osakeyhtiön toimintaan liittyvä lainsäädäntö voi olla todella laajaa, jos johdon toimintaa peilataan huolellisuusvelvoitteen täyttämiseen, kuten Suomen Tilintarkastajat ry:n (2021a, 11) suositus ja Ruohonen (2020, 175) edellyttävät. Tällöin hallinnon tarkastuksen laatuun sen laillisuusnäkökulmasta voi vaikuttaa useita erityislainsäädännön normeja ja laatu tästä näkökulmasta saattaa vaihdella eri tarkastus-toimeksiantojen kesken. Toisaalta tilintarkastajien mielestä osakeyhtiöiden hallinnon tarkastusta ohjaavina olennaisimpina säännöksinä pidetään tilintarkastuslakia, kirjanpitolakia ja osakeyhtiölakia. ISA-standardien merkityksestä hallinnon tarkastukseen on enemmän eroa tilintarkastajien välillä. Koska hallinnon tarkastus ymmärretään niin tilintarkastajien näkemyksissä kuin alan kirjallisuudessa laillisuusvalvonnaksi, on sen tavoitteessa siten kytkös tilintarkastuksen laadun määrittelyyn ja arviointiin.

Gao ja Zhang (2019) ovat havainneet liian tiukkojen standardien heikentävän pidemmällä aikavälillä tilintarkastuksen laatua, sillä tilintarkastaja pääsee käyttämään vähemmän ammatillista harkintaa. Osakeyhtiön hallinnon tarkastuksessa ongelma on päinvastainen, sillä hyvän hallinnon tarkastuksen laadun turvaamiseksi kaivattaisiin jopa tarkempaa ja konkreettisempaa ohjeistusta. Tämän tarpeen ovat tunnistaneet myös Burrowes ja Persson (2000) hallinnon tarkastuksen osalta Ruotsissa. Vaikka Suomen Tilintarkastajat ry (2021a) julkaisi suosituksensa osakeyhtiöiden hallinnon tarkastuksesta, ei sen koeta täysin vastaavan tilintarkastajien tarpeita, sillä kyseessä on enemmänkin yleinen katsaus aiheeseen. Tällä hetkellä ohjeistusta tärkeämpänä koetaan tarkastusohjelmien ja työpohjien käyttö, mikä yhdenmukaistaa hallinnon tarkastusta ja siten sen laatua sekä auttaa huolehtimaan osaltaan sääntelyn noudattamisesta. Tarve ohjeistukselle hallintoon liittyen olisi mahdollista suunnata erikseen myös osakeyhtiön johdolle, sillä tällöin hallinnon laatu paranisi, mikä johtaisi mahdollisesti siihen, että hallinnon tarkastuksenkin laatu olisi korkeampaa.

Tilintarkastuksen laatua kuvastaa se, kuinka hyvin tilintarkastaja tunnistaa olennaiset virheet ja raportoi niistä (DeAngelo 1981; Francis 2011). Nämä samat asiat nähtiin myös hallinnon tarkastuksen laadun osalta merkityksellisinä. Huomionarvoista on, että tilintarkastuksen laadun määritelmässä käytetään sanaa olennainen. Hallinnon tarkastuksessa olennaisuuden määrittely on haastavampaa, sillä sitä ei voida läheskään aina ajatella rahamääräisyyden kautta, vaan siihen liittyy vahvasti laadulliset seikat osittain juuri tarkastusevidenssin sekä

hallinnon tarkastuksen kvalitatiivisista luonteista johtuen. Tällöin jos osakeyhtiön hallinnon tarkastuksen laatua mitataan olennaisten virheiden havaitsemisella, mitä käytetään DeFondin ja Zhangin (2014) sekä Rajgopalin ym. (2021) mukaan tilintarkastuksen laadun mittaamiseen, voi poikkeavat käsitykset olennaisuudesta ja sen haasteellinen arviointi johtaa siihen, että hallinnon tarkastuksen laatu tällä periaatteella ei ole yksiselitteisesti mitattavissa.

Olellisuusperiaate kytkeytyy myös hallinnon tarkastuksesta raportointiin, sillä tilintarkastajat arvioivat sen perusteella, onko tehtyjä havaintoja aiheellista saattaa julkiseen tietoon tilintarkastuskertomukselle. Tässä tulee käyttää jo aiemmin mainittua ammatillista harkintaa. Haasteelliseksi hallinnon tarkastuksen raportoinnin tekee myös se, että jos havainnon todetaan kuuluvan tilintarkastuskertomukselle, pitää sen jälkeen tehdä vielä erikseen päätös siitä, mukauttaako lausuntoa vai huomauttaako ainoastaan havainnosta. Tämä saattaa aiheuttaa sen, että tilintarkastaja ei onnistu antamaan oikeamuotoista lausuntoa, minkä katsotaan Francisin (2011) mukaan johtavan huonoon tilintarkastuksen laatuun, eli mahdollisesti myös huonoon hallinnon tarkastuksen laatuun. Tilintarkastajien näkemyksen perusteella oikeamuotoinen lausunto ei ole kuitenkaan osakeyhtiöiden hallinnon tarkastuksen laadun kannalta keskeisin mittari, vaan hyvän laadun voi saavuttaa myös sillä, että tilintarkastaja on onnistuneesti perustellut ja dokumentoinut hallinnon tarkastuksen aikana tekemänsä havainnot ja valinnat, jotka selittävät osaltaan sitä, minkä vuoksi tai mistä syistä johtuen lausuntoa ei ole päätetty mukauttaa. Tällöin he eivät ajattele hallinnon tarkastuksen laatua absoluuttisesti hyvänä tai huonona, jolloin Francisin (2004, 2011) sekä Sundgrenin ja Svanströmin (2013) laatujuoksumon kaltaisen käsityksen tilintarkastuksen laadusta voidaan katsoa soveltuvan myös hallinnon tarkastuksen laatuun.

DeFond ja Zhang (2014) yhdessä Rajgopalin ym. (2021) kanssa ajattelevat, että olennaisen virheen havaitsemisen jälkeen tilintarkastaja tekee lisäksi päätöksen siitä, vaatiiko hän yhtiötä korjaamaan virheen, mikä vaikuttaa raportointiin ja sitä kautta tilintarkastuksen laatuun. Torpo (2012, 173, 224) havaitsi tutkimuksessaan, että pienyhtiöissä tilintarkastaja saattaa hallinnon tarkastuksenkin osalta tilintarkastuskertomuksen mukauttamisen sijaan antaa yhtiölle mahdollisuuden korjata tekemänsä virheet. Sen sijaan tässä tutkielmassa tilintarkastajat kokevat, että hallintoon liittyvät osakeyhtiön johdon virheet ovat usein peruuttamattomia tai laajalle ulottuvia, jolloin raportointi voi jäädä virheen korjaamisen sijaan ainoaksi vaihtoehdoksi. Myös tämä osoittaa, että oikeamuotoinen tilintarkastuskertomus ei ole välttämättä paras tapa mitata hallinnon tarkastuksen laatua.

Tilintarkastajat kokevat, että PRH varmistaa laaduntarkastuksillaan sitä, että tilintarkastajat noudattavat heitä koskevaa hallinnon tarkastuksen ja tilintarkastuksen sääntelyä sekä huolehtivat tarkastustyön asianmukaisesti dokumentoinnista. Tilintarkastajat myös tunnistavat osakeyhtiöiden hallinnon tarkastukseen liittyviä kehityskohteita ja haasteita sekä ovat halukkaita toimimaan näiden korjaamiseen eteen, jotta pystyvät ylläpitämään hyvää hallinnon tarkastuksen laatua. Vaikka tilintarkastajat myöntävät, että ulkopuolisena heidän on vaikea arvioida tämänhetkistä hallinnon tarkastuksen laadun tasoa muun kuin itsensä

osalta, luottavat he vahvasti siihen, että tilintarkastajat pyrkivät tavoittelemaan vielä nykyistä parempaa osakeyhtiöiden hallinnon tarkastuksen laatua.

6.2 Tutkimuksen luotettavuuden arviointi

Huolimatta siitä, onko tutkimus laadullista vai määrällistä, tulee tutkijan arvioida jollain tapaa luotettavuuden toteutumista (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara 2007, 227). Tästä syystä otan myös tämän tutkielman osalta kantaa siihen, miten luotettavina tutkielmaani ja sen tuloksia voidaan pitää. Tärkeää tutkimuksen teossa on, että läpi sen eri vaiheiden noudatetaan hyvää tieteellistä käytäntöä, minkä toteutumista edellyttää se, että tutkija esittelee, millä perustein hän on päätenyt tekemiinsä johtopäätöksiin ja vastaavatko ne tutkimukselle asetettuja tavoitteita (Vilkkä 2021, 360, 364). Olen tässä tutkielmassa perustellut haastattelieni tilintarkastajien valinnan sekä saadun aineiston litteroinnin tarkkuuden. Analysointivaiheessa olen kertonut tavat, joilla olen järjestellyt aineistoa erilaisiin kokonaisuuksiin. Tuloksien esittelyn lisäksi olen myös avannut niiden merkitystä johtopäätöksissä. Hirsjärven ym. (2007, 227) mukaan erityisesti laadullisessa tutkimuksessa tutkimusprosessin kuvaaminen on tärkeää luotettavuuden kannalta, ja kuvailua tulee tehdä aina aineistonkeruusta analyysin luokitteluvaiheeseen ja tulkintoihin. Luotettavaa tutkimusta kuvastaa se, että se on kokonaisuus, jossa eri vaiheissa tehdyt valinnat ja päätelmät liittyvät toisiinsa (Tuomi & Sarajärvi 2009, 140–141). Olen myös parhaani mukaan toiminut kaikissa haastattelutilanteissa ja niiden analysoinnissa mahdollisimman samalla tavalla ja tarkkuudella, minkä Hirsjärvi & Hurme (2009, 185) käsittävät parantavan tutkimuksen luotettavuutta.

Laadullisessa tutkimuksessa ei tavoitella tilastollista yleistettävyyttä, vaan sen tarkoituksena on enemmänkin kerätä ymmärrystä ja tehdä tulkintoja erilaisista tutkittavaan aiheeseen liittyvistä käsityksistä ja kuvata niiden avulla vallitsevia näkemyksiä (Hirsjärvi ym. 2007, 176; Tuomi & Sarajärvi 2009, 85). Tästä syystä tämän tutkielman aineiston määrä on perusteltavissa, sillä jo tutkimuskysymysten asettelu osoittaa, että tutkielman tavoitteena on kartoittaa tilintarkastajien kokemuksia yleistettävyyden sijaan. Tutkimuksen yhteydessä puhutaan usein saturaation käsitteestä, joka tarkoittaa, että aineistoa on riittävästi, kun vastauksissa on havaittavissa samankaltaisuutta ja toistoa uuden tiedon sijasta (Hirsjärvi ym. 2007, 177; Tuomi & Sarajärvi 2009, 87). Tutkielman aineistosta tehdyt havainnot osoittavat, että tilintarkastajien näkemysten välillä on yhtäläisyyksiä, mutta silti on tiedostettava, että luotettavuuden kannalta haastatteluaineiston määrä on kuitenkin verrattain pieni, mitä selittää käytettävissä olevat tutkimusresurssit.

On kuitenkin huomioitava, että laadullinen tutkimus on tutkijan ja haastattavan välinen vuorovaikutustilanne, joka määrittää tuloksia (Hirsjärvi & Hurme 2009, 22–23, 189; Tuomi & Sarajärvi 2009, 23). Tästä syystä tutkijallakin on vaikutusta siihen, millaisia tulkintoja aineistosta tehdään ja miten niitä peilataan teoriaan (Vilkkä 2021, 357). Haastattelukysymyksieni asettelulla ja

esittämistavalla on ollut vaikutusta saatavaan aineistoon. Toisaalta hyvä haastattelurunko parantaa tutkimuksen laatua ja sitä kautta lisää luotettavuutta (Hirsjärvi & Hurme 2009, 184–185). Tutkimukseni eri vaiheiden avoimuuden ja luotettavuuden turvaamiseksi olen liittänyt tähän tutkielmaan käyttämäni haastattelurungon (liite 1). Tulkinnassa olen pyrkinyt esittelemään kattavasti erilaisia haastateltavien näkemyksiä, mutta viimeistään niiden esittämisjärjestyksessä ja yhdistelyssä on havaittavissa tekemäni päätökset, jotka vaikuttavat osaltaan tulkintoihin. Laadullisessa tutkimuksessa tutkijan puolueettomuuden vaikutus tuloksiin voi tulla kyseeseen siltä osin, kuinka paljon hänen omat ominaisuutensa, kuten työkokemus, ohjaavat tulkintoja haastateltavilta saatujen tietojen sijaan (Tuomi & Sarajärvi 2009, 135–136). Itse en vielä työskentele tilintarkastajana ja tiedostan, että oman osaamiseni ja ennakkokäsitysteni sijaan minun tulee perustaa vahvemmin tulkintojani haastateltavien vastauksiin.

Aiemmin mainitsin jo, millainen vaikutus tutkijalla on tuloksiin. Myös haastateltavalla ja hänen ymmärryksellään haastattelukysymyksen perimmäisestä tarkoituksesta on merkitystä siihen, millaisia vastauksia saadaan, mikä taas vaikuttaa niiden tulkintaan (Vilkkä 2021, 373). Luotettavuutta tästä näkökulmasta olen pyrkinyt parantamaan sillä, että olen lähettänyt haastateltaville etukäteen tutkimustiedotteen, josta käy ilmi tutkimuksen tarkoitus ja sen keskeisimmät tavoitteet. Olen käyttänyt tulokset-osiossa suoria lainauksia haastatteluista, joten tutkielman lukija pystyy myös niiden avulla arvioimaan saadun aineiston ja tulkintojen välistä suhdetta luotettavuuden näkökulmasta. Tutkijan määriteltäväksi jää, mikä hänen mielestään on riittävä harkinnanvaraisuus haastateltavien valinnassa ja tämä tulisi perustella (Tuomi & Sarajärvi 2009, 86). Harkinnanvaraisuuteen liittyviä valintojani olen avannut tämän tutkielman aineiston hankintamenetelmää kuvaavassa luvussa. Haastateltavien riittävää tietämystä tutkimusaiheesta voi perustella myös sillä, että olen saanut heidän yhteystietojaan toisten haastateltavien kautta, mikä kuvastaa heidän luottamustaan toistensa asiantuntemukseen.

Laadullisessa tutkimuksessa luotettavuutta voidaan arvioida sen perusteella, olisiko toinen tutkija tehnyt samanlaisia tulkintoja aineistosta viimeistään sen jälkeen, kun tutkijat olisivat keskenään käyneet keskustelua tutkimuksen varrella tehdyistä valinnoista (Hirsjärvi & Hurme 2009, 186; Vilkkä 2021, 360). Siten useamman tutkijan käyttämisellä sekä erilaisia tutkimusmenetelmiä yhdistelemällä voidaan parantaa tutkimuksen luotettavuutta (Hirsjärvi ym. 2007, 228). Suoritin tutkimuksen alusta loppuun itse, eikä kukaan toinen tutkija ole käyttänyt samaa aineistoa omien tulkintojensa tekoon, joten tutkielmani luotettavuutta tästä näkökulmasta ei päästä arvioimaan.

6.3 Jatkotutkimusehdotukset

Tämän tutkielman tavoitteena on käsitellä hallinnon tarkastuksen laatua ja haasteita osakeyhtiöiden tarkastuksen näkökulmasta. Käytin osakeyhtiöihin aihetta rajatessani perusteluna sitä, että näissä yhtiöissä johto ja omistus voivat olla eri

henkilöiden käsissä, kun taas henkilöyhtiöissä toimijat ovat samoja. Toisaalta tutkimuksen aikana selvisi, että haastateltujen tilintarkastajien asiakaskunta koostuu useista omistajajohtoisista osakeyhtiöistä. Tulevaisuudessa osakeyhtiöiden hallinnon tarkastusta voisi tutkia vielä tarkemmalla rajauksella koskemaan esimerkiksi ainoastaan sellaisia yhtiöitä, joissa johto on omistajuudesta ulkopuolinen. Vaihtoehtoisesti rajaus voitaisiin tehdä myös julkisiin osakeyhtiöihin. Rajausta osakeyhtiöihin tässä tutkielmassa puoltaa lisäksi se, että Suomen Tilintarkastajat ry (2021a) julkaisi suosituksensa koskien osakeyhtiöiden hallinnon tarkastusta. Yhdistyksellä on kuitenkin aikeissa tehdä mahdollisesti erilliset suositukset hallinnon tarkastuksesta myös muille yhtiömuodoille (Raitio 2021). Näiden suositusten julkaisemisen jälkeen hallinnon tarkastusta ja siihen liittyviä teemoja voisi tutkia muiden kuin osakeyhtiöiden osalta tai vertailla suosituksia keskenään.

Suomen Tilintarkastajat ry saattaa uuden tilintarkastuskertomuspohjan julkaistessaan tehdä muutoksia hallinnon tarkastuksessa tehtyjen havaintojen raportointiin liittyen (Raitio 2021). Tässä tutkielmassa raportointi nähdään yhtenä osakeyhtiöiden hallinnon tarkastuksen haasteena siltä osin, missä, mistä ja miten tarkastuksessa tehdyistä havainnoista tulisi huomauttaa. Jatkotutkimusaiheena voisi siten olla selvittää tarkemmin tilintarkastajien näkemyksiä huomautusvelvollisuuden täyttämistä ja tilintarkastuskertomuksella raportoinnin kynnyksestä. Tätä voitaisiin tutkia niin laadullisin kuin määrällisin menetelmin. Hallinnon tarkastuksen raportointiin liittyy keskeisesti myös olennaisuuden määrittelmä. Hallinnon tarkastuksessa haasteellista on, että olennaisuutta ei käsitellä ainoastaan sen rahamääräisyyden kautta. Miten tilintarkastajat määrittelevät olennaisuuden, voisi olla myös mielenkiintoinen jatkotutkimusaihe.

Toisaalta en rajannut tässä tutkielmassa haastateltavien tilintarkastajien valintaa sen perusteella, missä he työskentelevät. Suuremman tilintarkastusyhteisön vaikutus näkyy hallinnon ja tilintarkastuksen laadussa varsinkin siitä näkökulmasta, millainen käsitys laadun ylläpitämisestä on omaksuttu. Hallinnon tarkastuksen laatua voitaisiinkin tutkia rajaamalla haastateltavien valinta vielä tarkemmin yksin toimiviin tilintarkastajiin sekä Big 4 -yhtiöissä ja muissa tilintarkastusyhteisöissä työskenteleviin. Tämän tutkielman voisi toistaa myös suuremmalla haastatteluaineistolla tai vaihtoehtoisesti kyselylomakkeilla, jolloin tulosten hyödynnettävyys hallinnon tarkastukseen liittyviä tulevaisuuden ohjeistuksia suunniteltaessa paranisi.

LÄHTEET

- Aktiebolagslag 2005:551, senast ändrad genom SFS 2021:543 (Ruotsi).
- Bowlin, K. 2011. Risk-Based Auditing, Strategic Prompts, and Auditor Sensitivity to the Strategic Risk of Fraud. *The Accounting Review* 86(4), 1231–1253.
- Brender, N; Yzeiraj, B. & Fragniere, E. 2015. The management audit as a tool to foster corporate governance: an inquiry in Switzerland. *Managerial Auditing Journal* 39(8/9), 785–811.
- Burrowes, A. & Persson, M. 2000. The Swedish management audit: a precedent for performance and value for money audits. *Managerial Auditing Journal* 15(3), 85–96.
- Carcello, J. V; Hermanson, R. H. & McGrath, N. T. 1992. Audit Quality Attributes: The Perceptions of Audit Partners, Preparers, and Financial Statement Users. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 11(1).
- Ciolek, M. 2017. Professional Skepticism in Auditing and Its Characteristics. *Global Challenges of Management Control and Reporting* 474, 33–40.
- Coffey, A. & Atkinson, P. 1996. *Making Sense of Qualitative Data: Complementary Research Strategies*. Thousand Oaks (California): SAGE.
- DeAngelo, L. E. 1981. Auditor Size and Audit Quality. *Journal of Accounting and Economics* 3(1981), 183–199.
- DeFond, M. & Zhang, J. 2014. A review of archival auditing research. *Journal of Accounting and Economics* 58(2014), 275–326.
- Duh, R.-R; Knechel, W. R. & Lin, C.-C. 2020. The Effects of Audit Firms' Knowledge Sharing on Audit Quality and Efficiency. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 39(2), 51–79.
- Eskola, J. & Suoranta, J. 2008. *Johdatus laadulliseen tutkimukseen*. Tampere: Vastapaino.
- FAR. 2019. RevR 209 Förvaltningsrevision. FARs rekommendationer i revisionsfrågor. Senast ändrad genom FAR N 2019:18.
- Francis, J. R. 2004. What do we know about audit quality? *The British Accounting Review* 36(2004), 345–368.
- Francis, J. R. 2011. A Framework for Understanding and Researching Audit Quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 30(2), 125–152.
- Gao, P. & Zhang, G. 2019. Auditing Standards, Professional Judgment, and Audit Quality. *The Accounting Review* 94(6), 201–225.
- Glover, S. M. & Prawitt, D. F. 2014. Enhancing Auditor Professional Skepticism: The Professional Skepticism Continuum. *Current Issues in Auditing* 8(2), 1–10.
- Halonen, K. & Steiner, M.-L. 2010. *Tilintarkastusprosessi käytännössä*. Helsinki: WSOYpro Oy.
- Hautala, J. 2020. Yleisluonteisen tarkastuksen vaikutus mikroyrityksen tilinpäätösinformaation laatuun. Jyväskylän yliopisto. Kandidaatintutkielma.
- Hirsjärvi, S. & Hurme, H. 2009. *Tutkimushaastattelu. Teemahaastattelun teoria ja käytäntö*. Helsinki: Gaudeamus.

- Hirsjärvi, S; Remes P. & Sajavaara P. 2007. Tutki ja kirjoita. Helsinki: Tammi.
- Hojatifard, H; Pourheidari, O. & Baharmoghadam, M. 2019. The Auditor's Professional Judgment Process. *Academy of Marketing Studies Journal* 23(2), 1-8.
- Hurtt, R. K. 2010. Development of a Scale to Measure Professional Skepticism. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 29(1), 149-171.
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). 2014. A Framework for Audit Quality: Key Elements that Create an Environment for Audit Quality. New York: International Federation of Accountants.
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) & International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA). 2018. Kansainväliset tilintarkastusalan standardit: Kansainväliset laadunvalvontaa, tilintarkastusta, yleisluonteista tarkastusta, muita varmennuspalveluja ja liitännäispalveluja koskevat standardit ja muut ohjeet ja kansainväliset eettiset säännöt tilintarkastusammattilaisille. Suomentanut Suomen Tilintarkastajat ry. Helsinki: ST-Akatemia.
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). 2019. Introduction to ISA 215 (Revised 2019): Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement. New York: International Federation of Accountants.
- International Standards on Auditing (ISA) 200 Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti.
- International Standards on Auditing (ISA) 240 Väärinkäyttöihin liittyvät tilintarkastajan velvollisuudet tilintarkastuksessa.
- International Standards on Auditing (ISA) 250 Säädösten ja määräysten huomiointi tilintarkastuksessa.
- International Standards on Auditing (ISA) 320 Olennaisuus tilintarkastusta suunniteltaessa ja suoritettaessa.
- International Standards on Auditing (ISA) 550 Lähipiiri.
- Jensen, M. C. & Meckling, W. H. 1976. Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics* 3(4), 305-360.
- Kirjanpitolaki 30.12.1997/1336.
- Knechel, W. R; Krishnan, G. V; Pevzner, M; Shefchik, L. B. & Velury, U. K. 2013. Audit Quality: Insights from the Academic Literature. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 32(1), 385-421.
- Korkeamäki, A.-M. 2017. Tilintarkastuksen perusteet. Helsinki: Sanoma Pro Oy.
- Kosonen, L. 2005. Vaarinpidosta virtuaaliaikaan: Sata vuotta suomalaista tilintarkastusta. Lappeenrannan teknillinen yliopisto. Väitöskirja.
- Kulla, A. 29.9.2021. Osakeyhtiön hallinnon tarkastus. Webinaari. Suomen Tilintarkastajat ry.
- Kusumawati, A. & Syamsuddin, S. 2018. The effect of auditor quality to professional skepticism and its relationship to audit quality. *International Journal of Law and Management* 60(4), 998-1008.

- Messier, W. F. Jr. 2014. An approach to learning risk-based auditing. *Journal of Accounting Education* 32(2014), 276–287.
- Nelson, M. W. 2009. A Model and Literature Review of Professional Skepticism in Auditing. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 28(2), 1–34.
- Osakeyhtiölaki 21.7.2006/624.
- Patentti- ja rekisterihallitus (PRH). 2019. Mitä on hyvä tilintarkastustapa? Patentti- ja rekisterihallitus 25.6.2019. [Viitattu 16.9.2021]. <https://www.prh.fi/fi/tilintarkastusvalvonta/tilintarkastuksenlaatu/mita-on-hyvatilintarkastustapa.html>.
- Patentti- ja rekisterihallitus (PRH). 2021. Yritysten lukumäärät kaupparekisterissä. Patentti- ja rekisterihallitus 25.1.2021. [Viitattu 4.10.2021]. <https://www.prh.fi/fi/kaupparekisteri/yritystenlkm/lkm.html>.
- Qi, B; Yang, R. & Gaoliang, T. 2016. Do social ties between individual auditors and client CEOs/CFOs matter to audit quality? *Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics* 24(3–4), 440–463.
- Raitio, J. 29.9.2021. Osakeyhtiön hallinnon tarkastaminen. Webinaari. Suomen Tilintarkastajat ry.
- Rajgopal, S; Srinivasan, S. & Zheng, X. 2021. Measuring audit quality. *Review of Accounting Studies* 58(2–3), 559–619.
- Revisionslag 1999:1079, senast ändrad genom SFS 2020:1108 (Ruotsi).
- Riistama, V. 1999. Tilintarkastuksen teoria ja käytäntö. Porvoo: WSOY.
- Ruohonen, J. 2020. Tilintarkastaja osakeyhtiön hallinnon tarkastajana. Helsinki: Alma Talent.
- Sundgren, S. & Svanström, T. 2013. Audit office size, audit quality and audit pricing: evidence from small- and medium-sized enterprises. *Accounting and Business Research* 43(1), 31–55.
- Suomen Tilintarkastajat ry. 2020. Tilintarkastajan raportointi: Kertomukset, lausunnot ja muut asiakirjat. Helsinki: ST-Akatemia Oy.
- Suomen Tilintarkastajat ry. 2021a. Osakeyhtiön hallinnon tarkastaminen: Suomen Tilintarkastajat ry:n suosituksia 2/2021. Helsinki: Suomen Tilintarkastajat ry.
- Suomen Tilintarkastajat ry. 2021b. Hyvän tilintarkastustavan lähteet. [Viitattu 16.9.2021]. <https://tilintarkastajat.fi/tilintarkastus/hyva-tilintarkastustapa/hyvan-tilintarkastustavan-lahteet/>.
- Tilintarkastuslaki 18.9.2015/1141.
- Tomperi, S. 2018. Tilintarkastus: Normeista käytäntöön. Helsinki: Edita.
- Torpo, T. 2012. Tilintarkastusverkoston muodostuminen ja toiminta toimivan johdon vallinnassa olevassa osakeyhtiömuotoisessa yrityksessä. Turun yliopisto. Turun kauppakorkeakoulu. Väitöskirja.
- Tuomi, J. & Sarajärvi, A. 2009. Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi. Helsinki: Tammi.
- Työ- ja elinkeinoministeriö (TEM). 2015. Vuoden 2014 tilintarkastusdirektiivin muutos ja tilintarkastusasetus: Tilintarkastuslain muutokset -työryhmän

- mietintö. Työ- ja elinkeinoministeriön julkaisuja 66/2015. Helsinki: Työ- ja elinkeinoministeriö.
- Työ- ja elinkeinoministeriö (TEM). 2018. Työryhmän muistio tilintarkastuslain määrätyistä lainkohdista ja hallinnollisen taakan keventämisestä. Työ- ja elinkeinoministeriön julkaisuja 1/2018. Helsinki: Työ- ja elinkeinoministeriö.
- Vahtera, V. 2019. Tilintarkastaja osakeyhtiön yhtiöjärjestyksen noudattamisen tarkastajana. Teoksessa Kihn, L.-A; Oulasvirta, L; Ruohonen, J; Rönkkö, J. & Wacker, J. (toim.) Talous, sääntely, ohjaus – tarkastuksen ja valvonnan ajankohtaiskysymyksiä. Tampere: Tampere University Press 2019, 57–76.
- Vero. 2018. Verotarkastus ja harmaan talouden torjunta. Verohallinto 24.9.2018. [Viitattu 29.9.2021]. <https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/yhteistyö-ja-palvelut/verotarkastus-ja-harmaa-talous/>.
- Vilka, H. 2021. Tutki ja kehitä. Jyväskylä: PS-Kustannus.

LIITE 1 HAASTATTELURUNKO

Taustatiedot

- Yksin toimiva tilintarkastaja vai tilintarkastusyhteisössä
- Auktorisointi
- Tilintarkastuskokemus vuosina
- Tilintarkastuskokemus eri yhtiömuodoista ja eri kokoluokan asiakkaista

Hallinnon tarkastus, kysymyksiä käsitellään osakeyhtiöiden näkökulmasta

- Millainen merkitys hallinnon tarkastuksella on osakeyhtiöissä?
- Mikä hallinnon tarkastuksen tavoite on?
- Millaisia haasteita tai riskejä hallinnon tarkastuksen suorittamiseen liittyy?
- Kuinka selkeänä pidät hallinnon tarkastusta?
 - Ohjeistavatko lait tai kansainväliset standardit siinä riittävästi?
- Hallinnon tarkastuksen suorittaminen
 - Miten tarkastat hallintoa, menetelmät ja sisältö?
 - Missä vaiheessa tilintarkastusta suoritat hallinnon tarkastusta?
 - Onko yritykselläsi käytössä jotain ohjeistusta tai työpohjaa hallinnon tarkastuksen suorittamiseen?
 - Miten suhtaudut olennaisuuteen hallinnon tarkastuksessa?
 - Millainen merkitys ammatillisella harkinnalla ja ammatillisella skeptisyydellä on hallinnon tarkastuksessa?
 - Miten raportoit hallinnon tarkastuksen havainnoista?
 - Kuinka ison osan tilintarkastuksesta hallinnon tarkastus muodostaa?
- Oletko tutustunut Suomen Tilintarkastajat ry:n suositukseen osakeyhtiöiden hallinnon tarkastuksesta?
- Millä tavoin kehität omaa osaamistasi hallinnon tarkastuksesta?

Hallinnon tarkastuksen laatu ja tilintarkastuksen laatu

- Miten määrittelet tilintarkastuksen laadun?
- Millä tavoin arvioit tilintarkastuksen laatua?
- Mistä hallinnon tarkastuksen laatu muodostuu?
- Miten hallinnon tarkastuksen laatu linkittyy tilintarkastuksen laatuun?
- Mitkä tekijät vaikuttavat tilintarkastuksen laatuun? Entä hallinnon tarkastuksen laatuun?
 - Mitkä ovat yhteisiä tekijöitä?
 - Onko joissain tekijöissä eroja?
- Mikä tai mitkä asiat heikentävät hallinnon tarkastuksen laatua?
- Miten hallinnon tarkastuksen laatua voisi parantaa?
- Millainen merkitys tilintarkastusalan sääntelyllä ja ohjeistuksilla on hallinnon tarkastuksen laatuun?
- Miten tilintarkastusvalvonta suhtautuu mielestäsi hallinnon tarkastukseen?
- Onko hallinnon tarkastuksen laatu Suomessa mielestäsi millaisella tasolla?

Vapaa sana